الجمهـوريـة الجـزائـريـة الـديمقـراطيـة الشعبيـة

وزارة التعليـم العـالي و الـبحث العلمي

جـامعـة محمود منتـوري – قسنـطينـة-

Université Mentouri
CONSTANTINE

كليـة العلوم الاقتصادية و علوم التسييـر   رقم التسجيل:.........

تخصص : علـوم اقتصاديـة

النظام الضريبي و آثاره على التنمية الاقتصادية
- دراسة حالة الجزائر-

أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية

إعداد الطالب: إشراف الأستاذ:

محمــود جمام   د. محمـــد سحنون

أعضاء لجنة المناقشة

- بوراس أحمـد	أستاذ التعليم العالي	جـامعة أم البواقي	رئيسـا
- سحنون محمـد	أستاذ مـحاضـــر	جـامعة قسنطينة	مقـررا
– بـوهزة محمـد	أستاذ التعليم العالي	جـامعة سطيـف	عضـوا
- بـريبش السعيد	أستاذ التعليم العالي	جـامعة عنـابـة	عضـوا
- مـرازقة صالح	أستاذ محـاضــر	جـامعة قسنطينة	عضـوا
- غـربي فوزيـة	أستاذة محـاضـرة	جـامعة قسنطينة	عضـوا

السنة الجامعية : 2009 - 2010

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

من يشكر الناس يشكر ا

فالشكر تعا الذي وفق ذا و أنعم علي

الشكر لكل إنسان أمد بيد ا ساعدة من قريب أو من بعيد

و على رأسهم الأستاذ ا شرف **الدكتور مد سحنون** الذي

يبخل علي بالنصائح والتوجيهات برغم كثرة مهامه وانشغالاته.

كما لا يفوت أن نشكر أعضاء نة ا ناقشة ا وقرة كل با ه على

ما بذلوه من جهود قراءة الرسالة فجزاهم ا عنا كل خ .

وكل من علم وأنار در الدنيا بالعلوم وا عارف من أساتذ

الأفاضل وزملائي الكرام.

جمام محمود

الإهداء

الحمد الله الذي وهبني نعمة العقل، و أمدني بالقوة و الإرادة حتى أتممت هذا العمل المتواضع، و من ثمة الشكر الجزيل.

و الصلاة و السلام على المصطفى المختار، سيدنا محمد و على آله و صحبه.

و بعد

أهدي ثمرة جهدي و ما جنيته من أتعاب ، و ما حصدته من سنوات الدراسة ، إلى الذين كرسا حياتهما من أجل تعليمي و تربيتي على المبادئ و الأخلاق الحميدة. و لولاهما لما وصلت لهذا النجاح ؛ والدي – تغمدهما الله برحمته-

كما أخص بالذكر أفراد العائلة و في مقدمتهم زوجتي التي كانت السند الأساسي في إتمام هذا البحث، أولادي الأعزاء: نهاد ، عماد الإسلام ، و جواد رامي .

إلى كل من وقف بجانبي و لم أقم بذكره...

فهرس المحتويات

الفهرس

الفصل الثا :التنظيم الف للضريبة

الفصل الثالث:الآثار الإقتصادية للضرائب

الفصل الرابع:النظام الضري ،مضمونه،أركانه،تأثره بالتغ ات الاقتصادية والنظام الاقتصادي

الفصل السادس:تقييم مدى اعة و فعالية النظام الضري بعد الإصلاح الضري لعام 1991

المقدمة العامة

إن العمل على الاستمرار نحو تحقيق التنمية الاقتصادية يمثل هدفا أساسيا يتطلب الاستغلال الأمثل للسياسة المالية ، حتى تتجلى آثار هذه السياسة و النتائج واضحة على معـدل النمو الاقتصادي ، و تمثل السياسة الضريبية إحدى الركائز الأساسية للسيـاسة المالية لتحقيق أهدافها ، بما لها من آثار اجتماعية و اقتصادية ، تتمثل في تحقيق العدالة الاجتـماعية في توزيع الدخول و الثروات بين الأفراد ، و التصدي للأزمات الاقتصادية كالتـضخم و الكساد ، و عليه نجد الضرا ـئب بمختلف أنواعها وظيفة اجتماعية و كذلك اقتصادية ، بالإضافة لوظيفتها المالية ، بحـيث تعتبر المورد المالي الأساسي الذي تعتمد عليه الدولـة للتدخل أكثر في جميع المجـالات الاقتصادية و الاجتماعية. و يتجلى دور النظام الضريبي من خلال الضرائب المختلفة في رفع الحـصيلة الضريبية و التأثير فـي المتغيرات الاقتصادية ، كالادخار و الاستـهلاك و حجم الاستثمارات و كذا العمالة ، مما يؤدي إلى انتعاش الاقتصاد الوطني و تنميته.

و قد شهد النظام الضريبي الجزائري عدة تعديلات منذ الاستقلال خاصة مطلع 1992 ، حيث تجلت معطيات جديدة على الساحة الوطنية ، و ذلك من خلال تغير الاقتصاد الوطني من اقتصاد ذو صفة مركزية إلى اقتصاد حر ، و يتطلب لتحديد مدى تأثير النظام الضريبي على التنمية الاقتصادية ، معرفة مختلف الضرائب التي تفرض على المؤسسات في ظل الإصلاحات ، بحيث مست هذه الإصلاحات كلا من الضرائب المباشرة و غير المباشرة ، كما تم سن قوانين بإنشاء ضرائب جديدة ، تمثلت في الضرائب على الدخل الإجمالي ، و الضرائب على أرباح الشركات ، و الرسم على القيمة المضافة و كذا الرسم على النشاط المهني ، و التي حلت محل الضرائب التي كانت سائدة قبل الإصلاح الضريبي ، كالضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية ، و الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج و علة تقديم الخدمات ....الخ

و قد انتهجت الدولة الجزائرية سياسة التحريض الضريبي التي تعتبر إحدى الأساليب التي تستعملها الدولة من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية ، و ذلك من خلال الامتيازات الجبائية و المساعدات المالية المختلفة التي من شأنها حث المؤسسات على أخذ المبادرة بالاستثمار و العمل على تشجيعه ، و عليه فإن أغلب الدول في العالم تلجأ لهذه السياسة ، و ذلك قصد التأثير على المؤسسات الاقتصادية نحو توجيه نشاطاتها وفق الأهداف المسطرة ، و في ظل السياسة التنموية المنتهجة ، و الدولة الجزائرية أولت اهتماما كبيرا لسياسة التحريض الضريبي ، و ذلك من خلال قوانين الاستثمار الصادرة منذ الاستقلال ، و هذا للتأثير على نشاط المؤسسات و دفعها للاستثمار في النشاطات و المناطق التي ترى الدولة أنها ضرورية من الناحية الاقتصادية و الاجتماعية.

فالإشكالية التي نهدف إلى معالجتها في هذا البحث تتمثل في السؤال المحوري التالي : ما مدى تأثير النظام الضريبي في المؤشرات الاقتصادية ؟

و من خلال هذا السؤال المحوري يتطلب منا طرح الأسئلة الفرعية التالية :

1/- لماذا تختلف الهياكل الضريبية بالدول النامية عن الدول المتقدمة ؟ كيف تؤثر درجة التقدم الاقتصادي في الهيكل الضريبي ؟

2/- ما هي أسباب و دوافع الإصلاح الضريبي بالجزائر لعام 1991 ؟ و ما هي استراتيجيته و أهدافه ؟

3/- ما هي الضرائب الجديدة المطبقة خلال الإصلاح الضريبي في الجزائر ؟ و ما هي تأثيراتها من الناحية الاقتصادية و الاجتماعية ؟

4/- ما هي انعكاسات الإعفاءات الضريبية في ظل قوانين الاستثمار المختلفة ، على كل من حجم الاستثمارات ، العمالة ، و كذا حجم المدخرات الإجمالية ، حجم الاستهلاك النهائي ، و حجم الصادرات ؟

و حتى نتمكن من الإجابة على الأسئلة التي سبق طرحها ، و كذا غيرها من الأسئلة التي ستطرح خلال عرضنا لهذا الموضوع ، ارتأينا عرض فرضيتين تكونان انطلاقة لبحثنا و تتمثلان فيما يلي :

1)- إن النظام الضريبي يؤثر في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية و يتأثر بهما ، فيؤثر في إعادة توزيع الدخل بين الأفراد ، كما يوجه الاستثمارات نحو النشاطات الاقتصادية المختلفة ، و ذلك من خلال زيادة العبء الضريبي و تخفيفه .

2)- إن النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات أصبح يؤثر بشكل فعال في المتغيرات الاقتصادية.

كما اعتمدنا من أجل معالجة هذه الإشكالية محل البحث على وضع ضوابط الدراسة على الشكل التالي :

_ دور النظام الضريبي و ذلك من خلال مكوناته و دورها في التنمية الاقتصادية .

_ تأثيرات الضرائب على الاقتصاد الوطني الجزائري .

_ تركزت دراستنا خاصة من مرحلة الإصلاح الضريبي لعام 1991 ، الذي كان نتيجة للإصلاحات الاقتصادية خلال الثمانينات .

كما كانت لنا عدة أسباب دفعتنا لاختيار هذا الموضوع ، نقدمها مختصرة فيما يلي :

_ ميولنا الشخصي لهذا الموضوع و رغبة في زيادة التحصيل المعرفي في هذا المجال.

_ نظرا لأهمية الموضوع و إحساسنا بتقديم دراسات إضافية ، تتماشى و التغيرات الاقتصادية و الاجتماعية .

كما ترجع أهمية هذا البحث في اعتقادنا ، إلى أن النظام الضريبي يعتبر مصدرا ماليا هاما لا يمكن الاستغناء عنه مهما بلغ الاقتصاد الوطني درجة من التطور و التقدم ، فتبقى الضرائب مصادر مالية أساسية ، بالإضافة لدورها كأداة فعالة تدخلية لمعالجة الأزمات الاقتصادية و الاجتماعية عند حدوثها.

و يسعى هذا البحث لإعطاء إجابة على الأسئلة التي طرحت في الإشكالية، بالإضافة إلى:

_ عرض التطور التاريخي للضريبة بشكل مختصر.

_ التأكد من العلاقة الموجودة بين النظام الضريبي و الهياكل الاقتصادية.

_ معرفة مدى مساهمة الجباية العادية في الإيرادات الإجمالية في الجزائر.

و حتى نتمكن من الإجابة على إشكالية البحث و تحليل أبعادها و محاولة إثبات صحة الفرضيتين المتبناتين ، اعتمدنا في بحثنا على المنهج الوصفي ، فيما يتعلق ببعض المفاهيم العامة ، كالضريبة ، النظام الضريبي ، و العبء الضريبي.....الخ

و اتباع المنهج التحليلي الاستنتاجي بالنسبة لأجزاء البحث الأخرى ، معتمدين في ذلك على مجموعة من المراجع النظرية و الإحصاءات و التقارير و القوانين المختلفة التي تتعلق بالبحث ، من خلال المصالح الإدارية : كموقع الديوان الوطني للإحصاء على الانترنيت ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، وكالة ترقية الاستثمارات و دعمها ، بنك الجزائر ، تقارير التنمية البشرية ، و التقارير المقدمة من طرف صندوق النقد الدولي ، و ذلك من خلال المواقع الالكترونية لبعض المواضيع.

و قصد الإلمام الشامل بالموضوع ، و الوصول للاستنتاجات ذات الصلة للتحقق من فرضيتي البحث ، قمنا بتقسيم البحث إلى ستة فصول.

خصص الفصل الأول للتطور التاريخي للضريبة و أساسها القانوني و القواعد الأساسية لها، بالإضافة لأهدافها الاقتصادية، الاجتماعية، المالية و السياسية.

أما الفصل الثاني فهو يعرض التنظيم الفني للضريبة ، و من خلاله للوعاء الضريبي و كيفية تحديده و وجهات النظر المختلفة التي تناولت هذا الموضوع ، كذلك تعرضنا للمعدل الضريبي و تطوره و مقارنته بالمعدلات الضريبية المطبقة بالجزائر ، كما تعرضنا للازدواج الضريبي ، و مدى ثقله على المؤسسات الاقتصادية ، إضافة لموضوع التخلص من الضريبة ، و الوقوف عند سلوكات التهرب و الغش الضريبيين.

تناولنا في الفصل الثالث نظريات العبء الضريبي المقدمة من طرف العديد من الاقتصاديين ، و طرق انعكاس العبء الضريبي ، و تأثيراته على أرباح المؤسسات الاقتصادية ، و دخول الأفراد ، و الآثار التي تحدثها الضريبة على الاقتصاد الوطني ، مما يدفع بالدولة للبحث عن السياسة الضريبية اللازمة لتخفيف العبء الضريبي على المكلفين.

بينما الفصل الرابع تناولنا فيه مفهوم النظام الضريبي و أركانه، و علاقته بالتغيرات الاقتصادية و كذا الأنظمة السياسية، كما قمنا بتوضيح تلك العلاقة الموجودة بين الهياكل الاقتصادية و النظام الضريبي، و مدى تأثر هذا الأخير بدرجة تقدمها و تأخرها.

بالنسبة للفصل الخامس ، فيعتبر من أهم الفصول باعتباره يتضمن أهم الإصلاحات الضريبية المنتهجة من طرف الدولة الجزائرية، من أجل إحداث تغيرات جذرية في الاقتصاد الوطني ، فعناصره تتمثل في أسباب الإصلاح الضريبي و الإستراتيجية المتبعة في ذلك ، و الأهداف المرجو تحقيقها و ذلك من خلال أنواع الضرائب الجديدة و السياسة الضريبية المتبعة في ظل السياسة الاقتصادية العامة للدولة.

أما الفصل السادس، فتعرضنا فيه لمدى نجاعة و فعالية النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاح الضريبي لعام 1991، و ذلك من خلال تحليل مكونات الإيرادات الضريبية و تطورها.

كما تناولنا خلال هذا الفصل سياسة التحريض الضريبي التي انتهجتها الدولة من أجل تشجيع الاستثمارات المحلية و الأجنبية ، نحو مختلف الفروع الاقتصادية و دراسة مدى تأثير هذه السياسة و سياسات أخرى تتعلق بالاستثمار و تدعيمه و رفع القدرات الإنتاجية

للمؤسسات و توسيعها ، مما يسمح باستيعاب أكبر عدد ممكن من العمال و تخفيض نسبة البطالة.

و في الأخير قمنا بتقديم خاتمة البحث و نتائجها، عرضنا فيها عدة نتائج ساعدتنا على تقديم جملة من الاقتراحات.

الفصل الأول : الضريبة مفهومها، قواعدها، أساسها القانوني، و أهدافها

المبحث الأول :تعريف الضريبة

المبحث الثاني :الأساس القانوني للضريبة

المبحث الثالث :القواعد الأساسية للضريبة

المبحث الرابع :أهداف الضريبة

الفصل الأول: الضريبة مفهومها، قواعدها، أساسها القانوني، أهدافها

- تمهيد :

تعاني الدول النامية من مشاكل اقتصادية واجتماعية عديدة، منها مشكلة التناقض القائم بين الحاجة الكبيرة لمصادر التراكم اللازمة لتمويل عملية التنمية، وندرة محدودية هذه المصادر الناتجة عن تخلف أساليب الإنتاج وانخفاض الناتج الوطني، وتدني حصة الادخار في هذا الناتج، بالإضافة إلى التضخم والبطالة والعجز المالي وتفاقم المديونية الخارجية، وندرة العملة الصعبة وبالتالي فإن الحاجة ملحة لتنمية اقتصادية واجتماعية شاملة ومتوازنة.

ومن خلال ذلك يتجلى الدور المؤثر للدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية من خلال توفير مصادر التمويل، بالإضافة إلى اتباع سياسة رشيدة في توجيه مسارات الإنتاج والاستهلاك.وكذا توزيع الناتج الوطني، وتعتبر الضرائب أهم الوسائل الأساسية، الاقتصادية والمالية التي تتمكن الدولة من خلالها التأثير في الحياة الاقتصادية، بالإضافة للأدوات الأخرى.

ومن ثم لم يعد الهدف الوحيد للضرائب هو الحصول على أكبر حصيلة مالية فحسب، وإنما توسعت هذه الأهداف وامتدت إلى تشجيع عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية[1]، وكذا تحقيق التوازن المستهدف على المستوى المحلي للاقتصاد الوطني، وعلى مستوى كل من قطاعاته وأنشطته، إضافة إلى أهداف توزيع الدخل الوطني وتحقيق العدالة الضريبية المنشودة.

تعد الضريبة إحدى الأدوات المالية لاقتطاع جزء من ثروة الأفراد، وتقوم بتحويله إلى الدولة، وذلك باستخدامه في تحقيق أهدافها المختلفة، ومن ثم فإن الضريبة تمثل انعكاسا حقيقيا للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع الذي تفرض فيه، كما أن الضريبة تتغير حجما ووعاءا وغرضا بتغير هذه الأوضاع.

وقد أصابت الضريبة خلال مراحل التاريخ المختلفة تطورات عديدة سواء بالنسبة لطبيعتها أو بالأسس التي يستند إليها أو بأهدافها، فمن مساعدة اختيارية للحكم

---

(1) Zemrani Ben saleh M la fiscalité face au développement économique et social du Maroc .Rabat 1981.p 19

في فريضة يمليها واجب التضامن الاجتماعي، ومن مقابل للخدمات التـي تقـوم بهـا الدولة إلى استنادها أو ارتباطها بمساهمة المكلف في الأعباء العامـة حسـب مقدرتـه التكليفية وفق ما يتطلبه مفهوم العدالة السائد، ومن أسلوب لمجابهة نفقات الدولـة إلـى استخدامها كأداة مالية إلى وسيلة لتحقيق أهداف أخرى.

وإن تعددت التعاريف وفقا لمناهج صعوبة الاتفاق على تعريف موجز للضريبة فهي مصدر إيرادات الدولة وأداة اقتصادية وسياسية لتحقيق العدالة الاجتماعية.

المبحث الأول :تحديد الضريبة في الفكر الإقتصادي:

إن إعتقاد الكل سيكون بأن كل عرض يخلق الطلب الموازي له كما أن التوازن يحدث بصفة تلقائية وذلك عند عدم تدخل الدولة في النشاط الإقتصادي، ومن ثم خلصنا في نهاية الدراسة إلى نتيجة مفادها ضرورة حياد الضريبة والسياسة المالية.

بناءا على ما سبق فقد نادى الكلاسيكيون بضرورة توازن الميزانية العامة للدولـة، أي يجب أن يكون هناك توازن بين النفقات العامة والإيرادات العامة، لأن إلتجـاء الدولـة لمصادر مالية أخرى كالاقتراض من الأشخاص، وهو ما يطلق عليه التمويل بـالعجز، سيبقى الدول في عجز مالي دائم، نظرا لما يترتب على القروض مـن أعبـاء ماليـة إضافية.

ولدى حدوث أزمة الكساد الكبير عام 1929 التي مست الاقتصاد الحر، وعـدم قدرة السياسة المالية لمعالجة الأزمة ظهرت نظريـة كينـز عـام 1936م، مضـمونا إقتصاديا جديدا يختلف عن الفكر الذي كان سائدا آنذاك.

المطلب الأول:الضريبة عند الفيزوقراط، الكلاسيك :

إن الفكر الاقتصادي الفيزيوقراطي ظهر في فرنسا في القرن الثامن عشر ميلادي وقد تمكنوا من خلال دراستهم للقوانين الطبيعية التي تحكم الظـواهر الاقتصـادية وكـذا ضرورة حرية التجارة، إلى التوصل إلى بعض النتائج، وذلك فيما يتعلق بطبيعة الثروة وتوزيعها، بحيث اعتبروا الأرض هي مصدر الثروة وأن هي الوحيدة التـي تسـتطيع

خلق فائض إنتاجي صافي، ومن ثم فهذا الفائض هو الذي تفرض عليه الضريبة ونجـم عن هذا الفكر الاقتصادي تقسيم الفيزيوقراط المجتمع إلى ثلاثة طبقات:

- الطبقة المنتجة والتي تتمثل في طبقة المزارعين الذين يقومون باستغلال الأرض أو يملكونها كما يقومون باستخراج الدخل الصافي الناجم عن العمل الذي قاموا به وكـذا بفضل الأراضي الممتلكة لديهم(1).

- الطبقة العقيمة والتي تشمل كل الأفراد الذين يعملون في التجارة والصناعة وبالرغم من تسليم الفيزيوقراط بأن هذه الطبقة لها منفعة تعود على الاقتصاد الـوطني، وكـذا منفعتها بالنسبة للفرد، لكن في نظر الفيزيوقراط لا يؤدي نشاط هذه الطبقة إلى زيـادة في الثروة الوطنية وعليه تعتبر هذه الطبقة العاملة بهما طبقة ثانوية(2).

- طبقة الملاك وتمثل الطبقة التي تستحوذ على الدخل الصافي الـذي تنتجـه الطبقـة المنتجة، بالإضافة لما تقوم به من باقي أعمال النشاط التي من شأنها تؤدي إلى زيـادة إنتاجية الأرض وتنميتها(3).

بينما نجد الفكر الاقتصادي الكلاسيكي يؤكد على حيادية الضريبة، وذلك انطلاقا من فكرة حيادية الدولة واقتصار دورها على توفير الأمن الداخلي والخارجي للبلد، كما أن هناك يد خفية هي التي تقوم بتحريك قوى السوق وأية وضعية تحدث تكون ناتجـة بصفة تلقائية دون أن تتدخل الدولة.

بالإضافة لذلك نجد بأن الدولة تقوم بتقدير النفقات العامة والإيرادات العامـة اللازمـة لتغطية تلك النفقات، وهذا ما يتطلب أن يكون هناك توازن بين النفقـات والإيـرادات، الذي يعبر على حسن الإدارة المالية(4).

وسنحاول التعرض بصورة مختصرة لأهم أفكار الفكر الاقتصادي الكلاسيكي.

أولا:الضريبة عند أدم سميت:

يعتبر أدم سميت من بين المفكرين الاقتصاديين الكلاسيكيين الذي اشتهر بكتابه ثروة الأمم، حيث حدد من خلاله القواعد الأساسية للضريبة، التي سنتعرض لها من

(1) فتح الله ولعلو، الاقتصاد السياسي مدخل للدراسات الاقتصادية دار الحداثة عام 1981ص 104.
(2) فتح الله ولعلو، الاقتصاد السياسي، نفس المرجع السابق ص 10.
(3) بوزيد ة حميد النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992- 2004) أطروحة دكتوراه دولة كلية الاقتصاد ، جامعة الجزائر 2006 ص35.
(4) عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية، 2006، ض285-286.

خلال المبحث الثالث وتعتبر القاعدة الرابعة (الاقتصاد في نفقات الجباية) ذات أهمية بالغة لما من مصلحة للطرفين(الدولة والمكلف).

ثانيا:الضريبة عند جون باتيست ساي:

إن الاقتصادي ساي اشتهر بقانون المنافذ الذي مضمونه وهو أن البضائع يتم تبادلها ببضائع أخرى، بمعني أن الإنتاج لا يمكن أن يتعدى أو يفيض عن الطلب، فكل فرد يقوم ببيع منتجاته بنقود يجب أن يستهلك تلك النقود باستهلاكه للسلع من بائع آخر[1].ويبرر ساي فرضه للضريبة لمواجهة النفقات العامة التي قد تنجم لعدم قدرة الإيرادات العامة على تغطيتها وتفادي للاقتراض وما ينجم عنه من فوائد تكون مضرة بالمركز المالي للدولة، لكن عند فرض الضرائب يجب أن تكون في أضيق الحدود.

ثالثا:الضريبة عند دافيد ريكاردو:

لقد اشتهر ريكاردو بنظرية التجارة الخارجية باعتماد نظرية القيمة النسبية في التبادل الدولي.

ويرى في مجال الضريبة، بأنه من الأفضل عدم تدخل الدولة في المجالات التالية:الزراعة، التجارة، الصناعة، إلا أنه يعترف بضرورة فرض الضرائب عند الضرورة، أي عندما لا تتمكن الدولة من تغطية نفقاتها العامة[2].

المطلب الثاني:الضريبة في الفكر الاقتصادي الحديث:

إن الأزمة العالمية التي أحلت بالاقتصاد الرأسمالي عام 1929 اتصفت في انكماش الطلب، وانتشار البطالة، وانهيار أسواق البورصات، مما أدى هذا إلى ظهور فكر اقتصادي جديد إلى إدماج اقتصاد المالية العامة في النظرية الاقتصادية (لجون ما يندر كينز)[3] بحيث تضمنها كتابه الشهير النظرية العامة للاستخدام والنقود والفائدة عام 1936.

---

[1] فتح الله ولعلو، الاقتصاد السياسي مرجع سابق ص 113.

[2]ainouche mohamed chérif, la fiscalité intrument de développement économique constribusion à une approche économique de la réforme fiscale dans les pays en voie de développement référence au cas algérienne thése doctorat d'état institu des sciences économiques université d'alger, 1992.p 14.

[3] مرازقة صالح تطور السياسة الجبائية في الجزائر ودراسة تحليلية ومستقبلية أطروحة دكتوراه دولة كلية علوم الاقتصاد وعلوم التسيير جامعة منتوري قسنطينة 2003 ص 8.

فقد انتقد كينز فكرة اليد الخفية التي تستخدم لإحداث التوازن التلقائي، وهذا لحيادية الدولة والنظرة غير التدخلية في النشاط الاقتصادي ويرى فيما يتعلق بالضريبة، أنه بإمكان الدولة أن تقلص من الميل الحدي للاستهلاك لبعض فئات المجتمع وذلك بفرض الضرائب على مداخيلهم[1].

وعليه تستطيع الدولة أن تؤثر على مستوى الطلب على الاستهلاك وذلك بإعادة توزيع الدخول من خلال السياسة الضريبية.

كما تستطيع الدولة أن تفرض ضرائب تصاعدية على الدخول المرتفعة، وفي نفس الوقت تقوم بإعفاء الدخول المنخفضة من الضريبة وبهذا الشكل يمكن أن يتزايد مستوى الاستهلاك وبالتالي الطلب الفعلي، كما يمكن عن طريق السياسة الضريبية لتشجيع المؤسسات على الاستثمار، وذلك بتقديم لها امتيازات جبائية بإعفائها من الضريبة على السلع المشتراة أو على السلع المباعة ..إلخ [2].

كما يرى الاقتصاديون المحدثون أن أزمة الكساد التضخمي تعود إلى ركود الإنتاجية وليس إلى التضخم، كما أن ركود الإنتاجية يساهم فيه بقسط كبير النظام الضريبي والذي تعمل فيه الضرائب المباشرة المرتفعة على تخفيض الادخار والاستثمار ومبادرات رفع الإنتاج.

وعليه يؤكد الفكر الاقتصادي الحديث، على تخفيض الضرائب المباشرة على إيرادات رجال الأعمال لزيادة الادخار والاستثمار وزيادة عرض السلع، بالإضافة إلى ضغط الإنفاق العام الموجه للاستثمارات العمومية.

---

(1) فتح الله ولعلو، الاقتصاد السياسي مرجع سابق ص 136.

(2) عبد اللطيف بن أشنهو مدخل إلى الاقتصاد السياسي ديوان المطبوعات ص 44-441.

المبحث الثاني :تعريف الضريبة

لقد عرفت الضريبة عدة تعاريف مختلفة لكنها لم تخرج عـن المعنـى العـام والشامل لها، فقد عرفت على أنها فريضة إلزامية يلتزم المكلف بدفعها للدولة حسـب مقدرته وبغض النظر عن المنافع التي تعود عليه من جراء تقـديم هـذه الخـدمات أو تحقيق حاجة عامة[1].

كما اعتبرت كالتزام مالي للمواطنين اتجاه الدولة، فهي المبلـغ المـدفوع مـن طرفهم للحفاظ على حقوقهم، وبالتالي هي ثمن الخدمات المقدمة من طرف الدولة بهدف تحقيق منفعة عامة، بالإضافة لدورها الفعال في توجيه الاقتصاد الـوطني باعتبارهـا وسيلة من وسائل السياسة المالية للدولة يتم بموجبها استئصال أو اقتطاع جـزء مـن المداخيل للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين وتحويلها إلى الانتفـاع العـام أي الدولـة باعتبارها المساهمة المالية التي تعمل على تلبية النفقـات العامـة سياسـية كانـت أم اجتماعية أم اقتصادية أم غيرها[2].

المطلب الأول: تعاريف ضريبية

فوفق التعاريف التي سبق ذكرها من حيث محتواها، يمكن اعتبار الضريبة بأنها اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين، وحسب مقدرتهم التكليفية، ودون مقابل خاص بدافعها (بمعنى دون أن يتحصل دافعها على منفعة مباشرة)، وذلك من أجل تحقيق منفعة عامة.

لقد تعرضت العديد من المؤلفات المالية لمفهوم الضريبة وتعريفها وذلك عبر التطور التاريخي للدولة، هذه التعاريف رغم تباينها واختلافها فهي قريبة من حيث محتوى الضريبة، وهذا ما نوجزه من خلال التعاريف التالية للضريبة.

التعريف الأول:تعتبر الجباية وسيلة وأداة، تستخدمها الدولة تعبيرا عن سيادتها وقوتها[3].

---

(1) محمد خالد المهايني ، خالد الخطيب الحبش :المالية العامة والتشريع الضريبي ، منشورات جامعة دمشق عام 2006 ص 175.
(2) حسن عواضة :المالية العامة، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، لبنان، 1978، ص20.

(3) bernard bobe et piere llad fiscalité et choix économmique inprimerie aubin France 1978 p,7.

التعريف الثاني: الضريبة عبارة عن اقتطاع جبري، نقدي أو عيني وذلك دون مقابل، تقوم به الدولة وذلك من خلال إدارتها المخولة لها بإلزام المكلفين بدفعها[1].

التعريف الثالث: الضريبة تمثل تقديم مبلغ مالي إلزامي على المكلفين (أشخاص طبيعيين أو معنويين)، ويتم تحصيلها من طرف الدولة دون مقابل على أن تستعمل إيراداتها لتغطية النفقات العامة[2].

التعريف الرابع: الضريبة هي اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين ودون مقابل خاص بدافعها وذلك بغرض نفع عام[3].

التعريف الخامس: الضريبة عبارة عن مبلغ مالي تقوم الدولة بفرضه على المكلفين بصورة إجبارية وبدون مقابل، في سبيل إنفاقه على المصلحة العامة أو استخدامه في مجالات تدخل الدولة[4].

التعريف السادس: الضريبة اقتطاع مالي يجبر الأفراد على دفعه للسلطات العامة للدولة بدون مقابل، وفقا لقواعد وقوانين محددة، من أجل تغطية أعباء الدولة والسلطات الجهوية[5].

التعريف السابع: الضريبة هي إلزام إجباري تقوم الدولة بتحديدها مع التزام المكلف بتقديمها بدون مقابل، قصد تمكين الدولة من القيام بوظائفها من أجل تحقيق أهداف المجتمع المختلفة[6].

---

(1) pheuiph ngaosyvathn le role de l'impot dans le pays en voie de développment, libraire générale parisK France 1978 p2.

(2)FRANCION DERUAL PUBLIQUE DALLEZ PARIS 2DITTION 1995 P 39.

(3) رفعت المحجوب المالية العامة دار النهضة العربية بيروت لبنان 1971، ص1969

(4) حسن عواضة المالية العامة دراسة مقارنة دار النهضة العربية، بيروت لبنان الطبع الثالثة 1973 ص 396.

(5) صالح الرويلي اقتصاديات المالية العامة ديوان المطبوعات الجامعة الجزائرالطبعة الثانية 1988 ص109.

(6) حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة مؤسسة الشباب الجامعية 2000 ص 175.

المطلب الثاني: عناصر الضريبة

من خلال التعريف الشامل للضريبة الذي سبق ذكره ، نجد أنها تتشكل من خمسة عناصر أساسية:

أولا: الضريبة اقتطاع مالي

خلافا لما كان سائدا قديما حيث كانت الضريبة تفرض عينا، ذلك نتيجة لعدم سيادة الاقتصاد النقدي، ومع التقدم الاقتصادي والاجتماعي وظهور عيوب الضرائب العينية وصعوبة جبايتها، أخذت الضريبة صفة الاستقطاع النقدي من مال المكلف.

ثانيا: الضريبة فريضة جبرية

إن الضريبة تفرض جبرا، أي أن المكلف ليس حرا في دفعها، بل السلطات العامة هي التي تحدد مقدار الضريبة، وكيفيتها وموعد دفعها، لذلك فالضريبة تؤخذ بقرار من جانب واحد، وهذا ما يميزها عن غيرها من الإيرادات المالية الأخرى، كالرسوم والقروض الاختيارية، التي تستخدم الدولة أساليبها في إغراء الأفراد على الاكتتاب فيها مع تعهدها برد الأصل وسداد خدمات القرض.

ثالثا: الضريبة تفرض من قبل الدولة

إن الضريبة لا يمكن أن تفرض أو تعدل أو تلغى إلا بقانون، فالإدارة الضريبية التي تقوم بتنفيذ إدارة السلطة العامة لا يحق لها إلا جباية الضرائب المسموح بها وتحصيلها من قبل السلطات المختصة.

كما نشير بالنسبة للعنصرين السابقين للضريبة يدلان على أن المكلف عندما يتأخر عن دفع الضريبة، أو يمتنع بدفعها، بمعنى إذا حاول التهرب يتعرض لجزاءات وعقوبات محددة قانونا.

رابعا: الضريبة تفرض وفقا للمقدرة التكليفية للمكلفين

إن الضريبة تفرض على شخص قادر على الدفع تبعا لمقدرته المالية، فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفق قدرتهم التكليفية، وهذا ما نادى به آدم سميث من خلال قاعدة العدالة أي أن يساهم كل أعضاء المجتمع في تحمل أعباء الدولة تبعا لمقدرتهم النسبية على الدفع.

خامسا :تفرض الضريبة بلا مقابل ومن أجل تحقيق منفعة عامة

إن المكلف الذي يدفع الضريبة لا يحصل على منفعة مباشرة وإنما يتحصل عليها من خلال قيامه بالإنفاق العام على مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية كما أن الإيرادات الضريبية يجب أن يكون هدفها هو تحقيق منفعة عامة وليس خاصة[1].

المبحث الثالث :الأساس القانوني للضريبة وقواعدها وأهدافها:

المطلب الأول:الأساس القانوني للضريبة

إن طبيعة الضريبة لا يمكن أن تتجلى إلا بعد ما نتعرف على أساسها القانوني وهو ما يعرف بالتكييف القانوني للضريبة[2].

كما نشير بأن فرض الضريبة يدخل في السيادة السياسية للدولة، وأن فرض أو تبديل أو إعفاء أي ضريبة يجب أن يتم من قبل السلطة التشريعية، أومن يقوم مقامها.

ومن ثم فإن الأساس القانوني للضريبة كان محل جدل بين نظريات كثيرة انتشرت في القرن الثامن والتاسع عشر من طرف العديد من كتاب المالية من أمثال "هوبس، لوك" و"الفيزيوقراط" و"ساي" وغيرهم.

فمنهم من يرى بأن فرض الضريبة يستند إلى العلاقة التعاقدية بين الدولة والفرد، ومنهم اعتبر فرض الضريبة واجبا وطنيا "نظرية التضامن".

أولا :النظرية التعاقدية للضريبة

أصحاب هذه النظرية أكدوا بأن الضريبة علاقة تعاقدية بين الدولة والفرد وأن هناك عقد ضمني بينهما، بحيث تلتزم الدولة بتقديم خدمات للأفراد، على أن يقوم الأفراد بسداد مبلغ مالي يمثل الضريبة.

فبالرغم من اتفاق أصحاب هذه النظرية على أن الضريبة عبارة عن عقد ضمني، إلا أنهم اختلفوا في تفسير هذا العقد بحيث اعتبر بعضهم الضريبة "عقد بيع" وآخرون اعتبروا الضريبة "عقد إيجار" وفريق آخر اعتبر الضريبة على أنها "عقد تأمين".

---

(1) زينب حسين عوض الله :مبادئ المالية العامة، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، لبنان، 1978، ص65.
(2) محمد خالد المهايني ، خالد الخطيب الحبش :المالية العامة والتشريع الضريبي ، مرجع سابق ص 176

ثانيا :نظرية التضامن الاجتماعي

هذه النظرية تمثل لدى مؤيديها بأنها عبارة عن تضامن المجتمع الذي يخضـع لسلطة سياسية واحدة، وهذا يدل على أن هذه الفكرة مستمدة مـن التطـور التـاريخي للضريبة، بحيث كانت الضريبة تمثل "فكرة تضامنية" بين مختلف العشـائر والقبائـل، وبعدها أصبحت تمثل مساعدة مالية يقدمها الأفراد، للحاكم من تغطية النفقات العامة، ثم تحولت نتيجة للظروف الاقتصادية والاجتماعية، كفريضة واجبة الـدفع مـن طـرف الأفراد، وذلك في إطار اجتماعي وتضامني[1].

وهكذا بإمكاننا أن نقول بأن نظرية التضامن الاجتماعي هي الأكثر موضـوعية وواقعية لأنها لا تقوم على أساس عقد ضمني بين الدولة والأفراد وإنما علـى أسـاس التضامن الاجتماعي ورغبة الدولة والأفراد للتعايش وتحمل الأعباء الاجتماعية معا.

المطلب الثاني:القواعد الأساسية للضريبة

الضريبة العصرية هي ضريبة تدخلية وغير حيادية، كما كانـت إبـان الدولـة التقليدية أو الدولة الحارسة، بحيث أصبحت تلعب دورا هاما في السياسـة الاقتصـادية والاجتماعية للدولة، وفي توجيه الاستثمارات الإنتاجية وهي قبل كل شيء مورد مالي أساسي توليه الدولة اهتماما كبيرا قصد تنمية وتغذية خزينتها.

ولما كانت للضريبة كل هذه الأهمية فقد وضع لها ومن فترة طويلة قواعد على المشرع الضريبي أن يأخذها بعين الاعتبار عند وضعه النظام الضريبي.

وهذه القواعد تشكل الأساس التقليدي للضريبة حتى أن بعضهم قد عبـر عنهـا بأنها "إعلان حقوق المكلفين"[2]، وواضع هذه القواعـد، الاقتصـادي الإنجليـزي "آدم سميث" في كتابه الشهير "ثروة الأمم" ومحتوى هذه القواعد ما يلي:

أولا :قاعدة العدالة أو المساواة في المقدرة التكليفية

حسب هذه القاعدة فإن كل الأفراد المكلفين بـدفع الضـريبة ملزمـون بـدفع الضريبة، ولكن حسب مقدرتهم التكليفية، ومن لا دخل له فهو معفى من ذلك، وكتـب

(1) محمد خالد المهايني ، خالد الخطيب الحبش :المالية العامة والتشريع الضريبي ، مرجع سابق ص189.
(2) رفعت المحجوب :المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص35.

آدم سميث في هذا الصدد قائلا :"يجب أن يساهم كل أفراد المجتمع في نفقـات الدولـة بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان أي بنسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حمايـة الدولة"[1].

ونلاحظ الآن بأن أغلب الدول قد أخذت بهذا المبدأ، وخير دليل على ذلك هـو تطبيق الضريبة التصاعدية وإقرار الإعفاءات العائلية والحد الأدنى اللازم للمعيشة.

ثانيا :قاعدة الوضوح واليقين

يجب أن تكون الضريبة المفروضة على المكلفين القانونيين واضـحة المعـالم، بحيث يعرف الخاضع لها، مقدار الوعاء، ومعدل الضريبة وتاريخ سداد الضريبة، وكذا الجزاءات والعقوبات التي تترتب عن التهرب والغش الضريبيين.

فكل ضريبة لا يعرف المكلف مقدارها وزمان جبايتها ومكان دفعها معرفة تامة، تعتبر ضريبة تعسفية بحيث تؤدي في النهاية إلى التهرب والغـش، وعليـه لا يجـب دفعها.

ولقد أخذت التشريعات الضريبية المعاصرة بقاعدة الوضوح واليقين وأولتهمـا اهتماما كبيرا بحيث أصبحت الضريبة واضحة ومحددة من جانب مكوناتها.

ثالثا : قاعدة الملاءمة

على الضريبة أن تجبى في أكثر الأوقات ملاءمة للمكلف وبالكيفية الأكثر تسييرا له، ويعتبر الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله أكثر الأوقـات ملاءمـة لـدفع الضريبة، كأن تجبى ضريبة المرتبات والأجور من المكلفـين فـي أوقـات اسـتلام أجورهم، وتجبى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في نهاية الدورة المالية، وعنـد تحقيق الأرباح.

رابعا :قاعدة الاقتصاد

المقصود بالاقتصاد هنا أي الاقتصاد في نفقات الجباية بحيث تكون النفقات التي تنفقها الدولة في سبيل الحصول على الإيرادات الضريبية أقل ما يمكن وهـذا الأمـر يتطلب فرض الضرائب التي تكثر إيراداتها وتقل نفقات تحصيلها.

---

[1] حسن عواضة :المالية العامة، مرجع سابق، ص70.

إن قاعدة الاقتصاد ليس من السهل دوما تطبيقها فهناك ضرائب يستدعي جمعها عدد كبيرا من العاملين عليها وخاصة في عصرنا الحديث مما يتطلب أعباءا ونفقـات مالية مرتفعة.

<u>المطلب الثالث:أهداف الضريبة</u>

من المؤكد أن للضريبة أغراضـا وأهـدافا متعـددة ومتشـعبة مـن الناحيـة التاريخية.كان للضريبة إلى بداية القرن العشرين هدف وحيـد هـو الهـدف المـالي، وبالتالي استخدمت السلطات العامة الضريبة للحصول على الإيرادات المالية لتغطيـة النفقات العامة.

وكان على الإيرادات الضريبية في ذلك الوقت أن تبقى في أدنى حد لها حتى أن المفهوم التقليدي للضريبة يعتمد على الفكرة القائلة "إن الضريبة شـر لا بـد منـه"[1]، وبالتالي نادى هؤلاء بضرورة بقاء الضريبة على الحيـاد فـلا تسـتخدم لأغـراض اقتصادية أو اجتماعية، غير أن مبدأ حياد الضريبة قد اختفى شيئا فشيئا، وحل محلـه مبدأ "الضريبة الوظيفية" ، حيث اعتبرت للضريبة أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية بالإضافة إلى أهدافها المالية القديمة.

<u>أولا :الأهداف المالية</u>

الهدف المالي من أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة، فتأمين إيـرادات دائمة من مصادر داخلية لخزينة الدولة، أحد أهداف السلطات الحكوميـة، ومـن هنـا نشأت قاعدة وفرة حصيلة الضرائب، أي اتساع وعاء الضريبة بحيث يكـون شـاملا لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجبايـة، حيث يكون الإيراد الضريبي مرتفعا، وهذا ما نلاحظه في البلدان المتطـورة، حيـث ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج الوطني الإجمالي، فالأمر مرتبط في الواقع بمستوى التطور الاقتصادي.

[1] سعيد عبد العزيز عثمان ، حامد عبد المجيد دراز :مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، 2002، ص18.

ثانيا :الأهداف الاجتماعية

فبعد ظهور مفهوم العدالة الاجتماعية وبروز الاتجاهات الحديثة بتوزيع عـادل للثروات وذلك عن طريق إعادة توزيع الدخل.

ولقد حاولت الدول في عصرنا الراهن استخدام الضريبة كوسيلة هامـة [1]فـي تحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية ومن أهمها:

1- **منع تكتل الثروات:** تعمل بعض الدول على عدم استحواذ فئة قليلة من المجتمع على الثروة، وذلك بفرض ضرائب وبمعدلات مرتفعة على الثـروات، وعـن طريق المعدل المتصاعد كما هو مطبق في ألمانيا وفرنسا.

2- **توجيه سياسة النسل في الدولة**: فالدولة التي ترغب بتشجيع النسـل كبلـدان أوروبا، تستعمل الضريبة كأداة للإكثار من عدد السـكان، وذلـك بتخفـيض معدلات الضريبة، وفي بعض الأحياء إتباع مبدأ الإعفاء على بعض الـدخول الناشئة عن العمل من الضريبة، وبالمقابل الدول الراغبة بتحديد النسـل تقـوم برفع معدل الضرائب على الدخول والمعدل يزداد بازدياد عدد أفراد الأسـرة، أولا تعفي قوانين الضرائب الحد الأدنى للمعيشة من الضريبة كما هو في كـل من الهند والصين[2].

3- **معالجة أزمة السكن** :فقد تستخدم الضريبة كأداة لحل مشـكلة السـكن وذلـك بإعفاء رأس المال المستثمر في قطاع البناء من الضرائب لفترة زمنية محددة، فنجد فرنسا مثلا، فرضت ضريبة إضافية على المساكن غير المستغلة استغلالا كاملا، مثل هذا الأمر دفع بأصحاب هذه العقارات إلى تأجيرها أو اسـتغلالها تفاديا من أداء ضريبة عالية.

4- **معالجة بعض الظواهر الاجتماعية السـيئة :**هناك بعض السلع المضرة بصحة المواطن وتلحق به أضرارا جسيمة وخطيرة تؤدي به أحيانـا إلـى المـوت، كالسجائر والكحول، فتعمد الدولة إلى فرض ضرائب بمعدلات مرتفعـة علـى صنعها وبيعها.

---

(1) سعيد عبد العزيز عثمان ، حامد عبد المجيد دراز:مبادئ المالية العامة، مرجع سابق ، ص18.

(2) Duverger Maurice :Element de la fiscalité , Paris PUF 1979 ; p 20

ثالثا :الهدف النقدي

يتمثل هذا الهدف للضريبة وخاصة أثناء أزمة التضخم بحيث تستعمل الضريبة كوسيلة للحد من الكتلة النقدية الفائضة عن كمية السلع، وهذا قصد المحافظة على قيمة النقود، وعادة ما تعاني الدول النامية بهذه الظاهرة لضعف جهازها الإنتـاجي وعـدم قدرتها على إحداث نمو اقتصادي، وبالتالي تحقيق التـوازن النسـبي بـين العـرض والطلب.

رابعا:الأهداف السياسية:

للضريبة عدة أهداف سياسية تتمثل أحيانا بفرض رسوم جمركية عالية على منتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات أخرى، يكون الهدف منها حماية السلع المحلية من المنافسة الدولية، كما تستعمل الضريبة لأهداف سياسية كما هو الحال في الحروب التجارية بين مختلف الدول خاصة بين الدول المتقدمة (فرنسا، اليابان، الولايات المتحدة مثلا) وقد تستعمل الضريبة من أجل محاربة فئة معينة من المجتمع برفع معدل الضريبة على مداخليها كما حدث لطبقة الكولاك[*] في روسيا بعد الثورة الشيوعية.

كما قد تستخدم كوسيلة لمساعدة بعض الفئات ماديا، وذلك من خلال إعفاء دخولها من الضريبة أو تخفيضها مثل الإعفاءات الضريبية التي يستفيد منها المجاهدين الجزائريين.

كما تم استعمال الضريبة كأداة ووسيلة لإحداث التوازن الجهوي[*]وذلك من خلال توطين الصناعات عبر ولايات الوطن، بمنح امتيازات جبائية للاستثمار والعمل بمختلف ولايات الجنوب...الخ.

وأخيرا فإن الأهداف التي تصبو الضريبة تحقيقها، يتم تحديدها وفق طبيعة الدولة الاجتماعية والسياسية.

---

[*]طبقة الكولاك هي طبقة ملاك الأرض

[*]أنظر المادة:74 قانون المالية لعام 1995.

خاتمة الفصل :

تعتبر الضريبة من المتغيرات الاقتصادية، تتغير بالتغيرات الاقتصادية وعليه فقد عرفت الضريبة عدة أنواع وأشكال عبر التاريخ. وانطلاقا من أن الضريبة أداة مالية تلجأ الدولة إليها لرفع إيراداتها المالية لمواجهة أعبائها العامة التي تقوم بها اتجاه أفراد المجتمع، بالإضافة للدور الحديث للضريبة كأداة تدخلية لتوجيه الاقتصاد الوطني نحو تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية من جهة، ومعالجة الأزمات الاقتصادية من جهة ثانية كما اتضح لنا بأن الضريبة إحدى مكونات النظام الضريبي، لم تعد ضريبة حيادية وإنما أصبحت ضريبة تدخلية، بالإضافة لدورها التقليدي المتمثل في الدور المالي، كما نشير بأن الضريبة وذلك من خلال وعائها والمعدل الضريبي المفروض على السلع و الخدمات، و على أرباح الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، وكذلك التخلص من الضريبة، سواء التجنب الضريبي أو التهرب الضريبي، كانت لها اهتمام كبير من طرف كتاب المالية وهذا ما سنتعرض له من خلال الفصل الثاني بعنوان، التنظيم الفني للضريبة.

الفصل الثاني : التنظيم الفني للضريبة

<u>المبحث الأول</u> :وعاء الضريبة

<u>المبحث الثاني</u> :معدل الضريبة

<u>المبحث الثالث</u> :الازدواج الضريبي

<u>المبحث الرابع</u> :التخلص من الضريبة

الفصل الثاني :التنظيم الفني للضريبة (وعاء الضريبة، معدل الضريبة، الازدواج الضريبي، التخلص من الضريبة)

- تمهيد :

يمثل التنظيم الفني للضريبة الطرق والإجراءات اللازمة، بفرض الضريبة وكيفية تحصيلها، ومن ثم فإن التنظيم الفني للضريبة يتشكل من الوعاء الضريبي، والمعدل الضريبي، وكذا الازدواج الضريبي، والتخلص من الضريبة.

كما نشير بأن هناك مؤلفين يقومون على وضع تقسيم آخر للتنظيم الفني للضريبة، بحيث يشمل على الوعاء والمعدل الضريبي دون الازدواج الضريبي والتخلص من الضريبة.

إن التنظيم الفني للضريبة يتأثر بطبيعة النظام السياسي والاقتصادي للدولة، فالإجراءات والطرق التي يتم اختيارها يجب أن لا تخرج عن أهداف النظام السياسي والاقتصادي.

وسنقوم بدراسة كل العناصر المكونة للتنظيم الفني التي ذكرناها سالفا.

المبحث الأول :وعاء الضريبة

لقد اختلف أغلب المؤلفين في تحديد مفهوم الوعاء منهم من اعتبره ذلك الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، أي المادة التي تفرض عليها الضريبة، ومن ثم كان هناك استبعاد للمقدرة التكليفية، وهناك فريق آخر نجده قد ركز على المقدرة التكليفية، بحيث يجب الأخذ بعين الاعتبار مقدرة المكلف المالية وهذا ما يدل على أن وعاء الضريبة هو ذلك الجزء الذي يخضع للضريبة.

ولتوضيح أكثر بالنسبة للوعاء الضريبي نحاول التعرض للعناصر الثلاثة الآتية:

المطلب الأول :الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال

إن المكلف بدفع الضريبة هو الشخص الملتزم أساسا بسدادها إلى الدولة، وهنا نجد بأن موضوع الضريبة هو الشخص أو المال، وأن الضريبة على الأشخاص هي الضريبة التي تفرض على الأشخاص انطلاقا من أنهم مقيمين في منطقة معينة، أو بما تسمى قديما بالضريبة على الرؤوس أو "الفردة" وقد تفرض على الأسر، ومثل ذلك ضريبة الرؤوس التي فرضت في فرنسا عام 1695[1].

وسواء فرضت الضريبة على كل فرد على حده بمعدل واحد بغض النظر عن مقدرته التكليفية، أو طبقت على الأسر حسب مقدرتهم التكليفية الجماعية وبغض النظر عن المقدرة التكليفية الفردية، فتعتبر بعيدة كل البعد عن العدالة الضريبية التي نادى بها آدم سميث، والتي يجب أن تسود في عصرنا الحديث وربما يرجع السبب لعدم وضوح الأوعية الأخرى لافتقار المجتمعات القديمة، على إدارة مالية تتكفل بتحديد الوعاء الضريبي على أسس وقواعد أكثر عدالة، الأمر الذي أدى إلى عدول مختلف الدول عن نظام الضرائب على الأشخاص، وأصبحت المادة الأساسية أو الوعاء الخاضع للضريبة هي الأموال.

المطلب الثاني :الضريبة الواحدة والضريبة المتعددة

[1] رفعت المحجوب :المالية العامة، مرجع سابق،ص213.

منذ أن دخلت الضريبة حيز التنظيم وأصبحت جـزءا مـن السياسـة الماليـة والسياسة الاقتصادية، ومنذ أن اعتبرت مصدرا ماليا لا يمكن تجاهله لتغطية النفقـات العامة.منذ ذلك الحين، أخذ الباحثون في دراسة التنظيم الفني للضريبة، فهـل تفـرض ضريبة وحيدة وواحدة ؟ أم تفرض ضرائب متعددة على مختلف الأوعيـة ؟ أم يمكـن دمج الضريبتين بحيث تفرض ضريبة رئيسية واحدة وإلى جانبها ضرائب أخرى ؟[1]

ولقد اختلفت آراء أنصار الضريبة الوحيدة باختلاف الوعاء الخاضع للضـريبة فكان "فوبان" يرى بفرض ضريبة العشور على الأرض والـدخول المنقولـة، ولكنـه يعترف إلى جانب ذلك يجب فرض ضرائب أخرى ومثلها الرسوم الجمركية والضريبة على المشروبات.

ومن ثم نلاحظ بأن "فوبان" لم يناد بفرض ضريبة وحيدة وإنمـا ركـز علـى ضريبة أساسية.

أما بالنسبة للفيزيوقراط فكانوا ينظرون إلى مصدر القطاع الزراعـي وخلقـه للثروات وعاءا حقيقيا للضريبة الواحدة، باعتباره هو القطاع الوحيـد المنـتج للـدخل الصافي وكل القطاعات الأخرى عقيمة وغير قادرة على إنتاج الدخل الصافي.

وهذا الاعتقاد غير صحيح لعدم قدرة القطاعات الأخرى على الإنتـاج، فـالآن أصبحت كل القطاعات منتجة (صناعية، تجارية، زراعية...إلخ).كما يرى البعض بأن تفرض الضريبة على رأس المال، بينما يرى البعض الآخر بأن تفرض الضريبة على الدخل العام وفي اعتقادهم أن هذا الأخير خير مقياس للمقدرة التكليفية للمكلف ويـرى فريق آخر فرض الضريبة على الإنفاق العام، أي على الاستهلاك، ومـن ثـم إعفـاء الادخار.

وقد اقترح هذه الضريبة الاقتصادية الألماني "هومبرت 1916" ولكنها لم تطبق بهذه الصورة العامة، فقد رفضها البرلمان الألماني عام 1920 كما رفضها الكونجرس الأمريكي عام 1942[2].

فتعدد الآراء حول تحديد نوع الضريبة الواجب فرضها على الوعـاء هـو مـا يسمح بإحلال الضرائب المتعددة محل الضريبة الواحدة هذا من ناحية، ولعـدم عدالـة

(1) عبد الكريم صادق بركات ، الإقتصاد المالي ، منشورات جامعة دمشق 1998 ص 119 .
(2) زينب حسين عوض الله :مبادئ المالية العامة، مرجع سابق، ص75.

الضريبة الواحدة وانخفاض حصيلتها مما يؤثر سلبا على خزينة الدولة التي هي بحاجة ماسة لإيرادات مالية توظفها في قطاعات اقتصادية قصد تحقيق تنمية اقتصادية شاملة.

إن تطور الأنظمة المعاصرة من الناحية المالية والأخذ بمبدأ العدالة الضـريبية لدى العديد من الدول، هو ما أدى إلى الأخذ بالأموال كوعاء حقيقي لإخضاعه للضريبة وليس على المال بكامله، وإنما على مختلف مكوناته واستعمالاته.

المطلب الثالث :الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

لقد خلصنا سابقا بأن الضريبة أصبحت تفرض على الثـروة، فمهمـا اختلفـت الطريقة المتبعة في تحصيل الضريبة من طرف كل دولة، إلا أن الاقتطاع الضـريبي سيلحق بعناصر الثروة، أي بالدخل أو رأس المال.

و قصد تحقيق هدف الضريبة وهو اقتطاع جزء من الثروة طبقا للفـن المـالي الذي تتبعه دولة ما، وبالتالي تتبع الثروة أي تتبع الدخل أو رأس المال.

وهنا يجب أن نختار طريقة من الطريقتين إما تتبع الثروة وهي بيـد المكلـف القانوني أي تحت ملكيته، وهنا نكون قد انتهجنا الطريقة المباشـرة، وعنـدها تكـون الضريبة المحصلة هي ضريبة مباشرة وقد نختار الطريقة الثانية وهي تتبع الثروة عند تداولها واستعمالها، أي عندما يقوم المكلف بإنفاق وصرف ثروته فعندها نكون قد اتبعنا الطريقة غير المباشرة، وتكون بالتالي الضريبة المحصلة ضريبة غير مباشرة.

فمهما كانت الطريقة المتبعة في تحصيل الضريبة فيبقى الوعاء هو الثروة سواء عند مالكها أو عندما يتم تداولها، يبقى أن لكل من الضريبتين في هـذه الحالـة آثـار مختلفة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية وأن الدولة تختار الضريبة التـي تناسـبها للتدخل أكثر في المجالات الاقتصادية ومعالجة الأزمات الاقتصادية والاجتماعيـة، أو تأخذ بالضريبتين لتحقيق التنمية الاقتصادية وهو الأرجح.

فبالرغم من تسليمنا بأن الضريبة المباشرة هي التي تفرض عند تواجد الثـروة بيد المالك، وتكون ضريبة غير مباشرة عند انتقال وإنفاق الثروة، فهناك جدل قائم بين علماء الفكر المالي في تحديد معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غيـر

المباشرة، وما هو المعيار الأساسي لتحديد طبيعة الضريبة وهنا يجب أن نتعرض لهذه المعايير ومحاولة شرحها وإبداء رأينا.

المطلب الرابع: معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

هناك ثلاثة معايير ولكنها بقيت محط جدل وخلاف بين المهتمين بالمالية العامة، كما أن الدول لم تبين بشكل واضح وجلي ما هي الضرائب التي تعتبر مباشرة وما هي الضرائب التي تعتبر غير مباشرة.

وهذه المعايير التي يوجد شبه اتفاق عليها للتمييز بين الضريبتين:

أولا: المعيار الإداري:

حسب هذا المعيار تعتبر الضرائب مباشرة تلك الضرائب التي يتم جبايتها عن طرق جداول إسمية، بمعنى يسجل ضمن هذه الجداول الاسمية أسماء المكلفين، ونوع الضريبة ومقدارها (كالضريبة على المرتبات والأجور والضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على ربح العقارات...إلخ).

أما الضريبة التي يتم تحصيلها بدون جداول اسمية مدونة بها أسماء المكلفين فتعتبر ضرائب غير مباشرة كالضريبة على المواد الغذائية وكذلك الضرائب على النفقات أو الاستهلاك لأن المصالح الضريبية لا تعرف مسبقا من يدفع هذه الضريبة، وبالتالي فهي تفرض على السلعة وليس على مستخدم هذه السلعة [(1)].

من خلال استعراضنا للمعيار الإداري في التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، يمكننا القول بأن هذا المعيار لا يمكن أن يصلح لتحديد طبيعة الضريبة وذلك لاختلاف الهيكل الضريبي لكل دولة[(*)] وطريقة تحصيل الضريبة من طرف المصالح الضريبية وبالتالي قد يصلح هذا المعيار لتحديد طبيعة الضريبة في دولة أخرى تعتمد على هيكل ضريبي يتماشى ومفهوم المعيار الإداري.

ثانيا: معيار راجعية الضريبة (استقرار عبء الضريبة) :

---

(1) حسن عواضة :المالية العامة، مرجع سابق، ص167.

(*) ففي الجزائر سابقا وذلك قبل الإصلاح الضريبي لعام 1991، كانت مصلحة الضرائب المباشرة هي التي تقوم بجباية الضرائب المباشرة ومصلحة الضرائب غير المباشرة تقوم بجباية الضرائب غير المباشرة، إلا أنه بعد الإصلاح فقد تم ضم هاتين المصلحتين بمصلحة واحدة.

فإن محتوى هذا المعيار هو أن ننظر إلى استقرار العبء الضريبي، أي على من ستستقر الضريبة في النهاية.

فإذا استقرت على المكلف القانوني ولم يتمكن من نقلها إلى شخص آخر فنكون أمام ضريبة مباشرة، أما إذا تمكن المكلف القانوني بنقل العبء الضريبي إلى شخص آخر، واستقرت في النهاية على هذا الأخير فنكون أمام ضريبة غير مباشرة.

فبالرغم من موضوعية وصلاحية هذا المعيار في كثير من الأحيان في تحديد طبيعة الضريبة إلا أنه أحيانا يفقد هذا المعيار دوره في تحديد طبيعة الضريبة، وذلك في ظل الأزمات الاقتصادية التي تحدث من حين لآخر مما تؤدي إلى تحمل المكلف القانوني أحيانا وبصفة كلية عبء الضريبة.

وقد يتمكن من نقل العبء الضريبي بصفة جزئية فمهما يكن وفي كلتا الحالتين يمكننا هذا المعيار من الوصول لتحديد طبيعة الضريبة كما حددها علماء الفكر المالي منهم "جون ستيوارت ميل"[(1)].

ثالثا: معيار مدى استمرار المادة المفروضة عليها الضريبة :

فحسب هذا المعيار تكون الضريبة مباشرة إذا ما اتصفت المادة المفروضة عليها الضريبة بالثبات والاستمرار وكذا الانتظام، ويعود هذا المعيار إلى الكاتب الفرنسي "دي فوقيل"[(2)] في مقالة له عام 1883 فقد رأى هذا الكاتب أن الضريبة المباشرة تفرض على عناصر لها صفة الدوام أو الثبات أو على الأقل الاستمرار ، عمل الموظف، التملك بمعنى أن الأعمال المتقطعة والغير مستمرة والتي لا تتصف بالاستمرار والدوام، فالضرائب المفروضة عليها تعتبر ضرائب غير مباشرة.

فإن هذا المعيار وقدرته أحيانا في تحديد طبيعة الضريبة، إلا أنه يجد صعوبة كبيرة أحيانا أخرى مثله مثل المعيارين السابقين، لأن ذلك مرتبط بمدى تقدم النظام الضريبي المنبثق عن التغيرات الاقتصادية والسياسية وكذا القوانين المنظمة لممارسة مختلف الأعمال التجارية والصناعية.

ففي الجزائر سابقا وبالضبط قبل الإصلاحات الاقتصادية والضريبية هناك أعمال تمارس من أفراد غير مسجلين في القوائم الإسمية وكذلك أعمالهم غير مستمرة

(1) عبد الكريم صادق بركات :الاقتصاد المالي ، مرجع سابق ص 138.
(2) حسن عواضة، مرجع سابق، ص73.

ودائمة، فهذه الأعمال قد تنطبق عليها المعايير السابقة في تحديد طبيعة الضريبة ولكن بعد الإصلاحات الاقتصادية بفتح ممارسة مختلف النشاطات من طرف الأفراد، تغيرت صفات الأعمال السابقة وأصبحت تتصف بالثبات والانتظام والدورية.

ومن ثم لا يمكن أن نحكم على هذا المعيار بأنه الأحسن في تحديد طبيعة الضريبة، فعلينا أن ننظر إلى طبيعة النظام الاقتصادي لدولة ما، ومن خلاله نحكم على أحد المعايير بأنه هو الأنجع في تحديد نوع الضريبة (ضريبة مباشرة أو ضريبة غير مباشرة).

وأخيرا وعند ختامنا لهذا المطلب من الضرائب المباشرة وغير المباشرة نحاول أن نذكر بعض إيجابيات وسلبيات كل من الضريبتين، لأنها تفيدنا في تحليلنا لاحقا.

فالضريبة المباشرة حصيلتها ثابتة نسبيا نظرا لعدم تأثرها كثيرا بالأزمات الاقتصادية خلافا للضريبة غير الضريبة التي هي أكثر عرضة للأزمات الاقتصادية من حيث الحصيلة وخاصة أثناء الكساد والركود الاقتصادي، كما أن الضرائب المباشرة تقدم امتيازات للمكلفين الذين يخضعون لها كتقسيط الضريبة على دفعات، بالإضافة للأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية للمكلفين وهذه الصفة لا نجدها لدى الضريبة غير المباشرة نظرا لعدم معرفة الإدارة المالية المكلفين بدفع الضريبة غير المباشرة وهذا ما يثقل كاهل المكلف الاقتصادي إلا أن للضريبة غير المباشرة ميزة أساسية وخاصة في أوقات الرخاء والرواج الاقتصادي بحيث تمد الدولة بالسيولة اللازمة في الوقت المناسب لتمكين الدولة من القيام باستثمارات في مجالات عديدة وتغطية نفقاتها العامة الدائمة والمستمرة وخاصة الفجائية غير المتوقعة أحيانا.

المطلب الخامس: موضوع الضريبة

أولا: الضرائب على الدخل

إن الدخل أكثر التعابير شيوعا، وما يهمنا هنا هو الدخل الخاضع للضريبة سواء أكان هذا الدخل حققه شخص طبيعي أم شخص معنوي ومن ثم فإن الدخل هو الإيـراد الذي يتحصل عليه العامل في شكل الأجرة الشهرية وقد يمثل الإيراد المحصـل مـن ممارسة نشاط إنتاجي أو تجاري أو زراعي أوإيراد من جراء تأجير عقـار مبنـي أو غير مبني.

كما تعتبر الضريبة على الدخل من أهم الضـرائب المفروضـة فـي جميـع التشريعات الضريبية المعاصرة، وذلك بسبب موردها الكبير، وعلى اعتبـار الـدخل أفضل مقياس لقدرة المكلف على دفع الضريبة وأكثر الأساليب المطبقـة فـي فـرض الضريبة على الدخل، إما على مختلف فروع الدخل كما كان ذلك في الجزائـر قبـل الإصلاح الضريبي بحيث كان كل فرع من فروع النشاط الاقتصادي يخضع لضـريبة معينة، كضريبة الأرباح التجارية والصناعية وضريبة الإيرادات الزراعية.

وهناك أسلوب آخر يعتبر حديث وهذا بالنسبة للجزائر حـين تبنيهـا إصـلاح ضريبي جديد، بحيث أصبحت ضريبة الدخل تفرض على إيرادات الشخص الطبيعـي الإجمالية بمعنى كافة إيراداته وإخضاعها لضريبة الدخل الإجمالي IRG.

ثانيا: <u>الضرائب على رأس المال</u>

إن الضريبة على رأس المال تفرض على المال نفسه سواء أنتج أو لـم ينـتج، وسواء أكان إنتاجه مستمر أم طارئا، وهي إما أن تصيب رأس المال وتؤخذ من دخله إذا كان معدلها منخفضا أو أن تفرض على رأس المال وتقتطع منه إذا كـان معـدلها عاليا.

هذه الضريبة تفرض على الأموال التي يمتلكها شخص معين في وقت معـين، والتي تمتاز بشيء من الثبات النسبي سواء أكانت مخصصة للاستثمار أم للاستهلاك أم لمجرد الادخار، فالضريبة تفرض على الملكية بهذا المعنى، ولـو لـم تنـتج دخـلا كالضريبة على العقارات أو على الحلي والمجوهرات المحفوظة لدى البنوك.

ومن أهم أنواع الضريبة على رأس المال والتي لا يمكن الوفاء بها من الـدخل هي:

1- <u>الضريبة على ملكية رأس المال:</u>

تفرض الضريبة على رأس المال ذاته بغض النظر عن مصدره سواء حصل عليه صاحبه عن طريق العمل والادخار أو أي طريق آخر.

وتعتبر الضريبة على ملكية رأس المال[1]، ضريبة استثنائية تفرض أثناء الحروب والأزمات الاقتصادية، ففرنسا فرضت ضريبة التضامن الوطني بعد الحرب العالمية الثانية، كما فرضت نفس الضريبة بالجزائر "ضريبة التضامن الوطني" وذلك عام 1986 على البنايات الفاخرة التي تزيد قيمتها عن 600 مليون سنتيم، ثم بعد هذا العام تم إلغاؤها.

2- الضريبة على زيادة رأس المال:

هي ضريبة تفرض عن زيادة رأس المال لأسباب ليس لصاحب رأس المال جهد فيه، كأن تقوم البلدية ببعض الإصلاحات والتحسينات خاصة بالمنطقة الواقعة بها رأس المال، مما أدى إلى ارتفاع أسعار العقارات، وعليه تفرض ضريبة على هذه الزيادة.

3- الضريبة على التركات:

هي ضريبة تفرض بمناسبة انتقال المال من المورث إلى ورثته، أو إلى الموصى لهم، وهذه الضريبة بالإضافة إلى كونها مصدرا ماليا لخزينة الدولة، فإنها تحقق أهدافا اجتماعية حيث تصيب عادة ذوي رأس المال الكبير، فهي تفرض قبل توزيع التركة وبالتالي تحد من التفاوت بين الطبقات.

ثالثا: الضرائب على النفقات

تفرض الضريبة على النفقات عندما يقوم الفرد باستخدام دخله أو أمواله في سد حاجاته ورغباته، وهي تفرض إما على نوع معين من هذه النفقات أو على جميع هذه النفقات، ففي الحالة الأولى هناك ضريبة فرعية على النفقات كالضريبة على السكر والضريبة على السجائر، والنوع الثاني الضريبة العامة على النفقات كتلك التي تفرض في مراحل متعددة كالإنتاج والاستهلاك والاستيراد والتصدير.

الضريبة على النفقات تفرض على الدخل حين استعماله وذلك عن طريق زيادة أسعار السلع والخدمات المشتراة بمقدار الضريبة المفروضة.

---

(1) حسن عواضة : المالية العامة، دار الطليعة، 1967، طبعة أولى، ص433.

بما أن معظم هذه الاستعمالات موجهة بالأساس إلى الاستهلاك، إذ يستخدم الأفراد دخولهم في شراء السلع الاستهلاكية.

ومع أن الضريبة على النفقات هي إحدى الضرائب غير المباشرة الرئيسية والتي تمتاز بسرعة تحصيلها وإن كانت تبتعد بنسبة كبيرة عن العدالة الضريبية، فهي ضريبة تصيب أصحاب الثروات كما تصيب أصحاب الدخول المنخفضة.

ومثال على ذلك ضريبة القيمة المضافة المطبقة في الجزائر وكذا في فرنسا (TVA) بحيث تختلف نسبتها من السلع الضرورية إلى السلع الكمالية، كما تصيب هذه الضريبة جل الخدمات التي تقدمها الدولة للمجتمع من غاز وماء وكهرباء...إلخ.

كما نشير في الأخير ونحن بصدد ذكر أنواع الضرائب باختصار وسنعود إليها مرة أخرى لدى تطرقنا لمكونات النظام الضريبي بالجزائر، إلى الضريبة على رقم الأعمال والتي تفرض على جميع المبيعات التي تتم في أي مرحلة من مراحل التداول السلعي من مرحلة إنتاجها حتى مرحلة استهلاكها.

فتفرض على المبيعات المتتالية التي تخرج من صاحب المصنع مثلا إلى البائع بالجملة، ومن هذا إلى غيره من بائع بالتجزئة ومن هؤلاء إلى المستهلكين الذين يتحملون العبء الضريبي كاملا.

وكثيرة تلك البلدان التي طبقت هذا النوع من الضرائب، وقد أخذت هذه الضريبة أشكالا كثيرة فهي مطبقة بالجزائر تحت اسم الرسم على القيمة المضافة TVA.

وفي دول أخرى الضريبة على المبيعات، وأهم من ذلك كله أن التطبيق لهذا النوع من الضرائب يأخذ أحد الأشكال التالية:

- الضريبة على السلع والخدمات الترفيهية التي تقام في الفنادق والساحات العامة السياحية.
- الضريبة على انتقال ملكية السيارات.
- الضريبة على اقتناء الذهب والمجوهرات.
- الضريبة على السلع الكمالية عالية الجودة مثل السجاد والثريات.

رابعا: طرق تقدير الوعاء الضريبي

بعد ما قمنا بتحديد الوعاء الخاضع للضريبة لا بد من القيام بكيفية تقديره، ومنه بإمكاننا الاعتماد على أكثر من طريقة وهي :

1- طريقة التقدير الإداري المباشر.

2- طريقة التقدير على أساس العلامات والمظاهر الخارجية.

3- طريقة التقدير الجزافي.

4- طريقة الإقرار المباشر.

فبالنسبة للطريقة الأولى وذلك من أجل تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، نجد بأن الإدارة هي التي تقوم بتحديد الوعاء ولكن بعد الحصول على المعلومات والبيانات التي يقدمها المكلف بدفع الضريبة لمصلحة الضرائب، ولكن دون تحديد الوعاء فهذه الطريقة لها مميزات وهي أنها في حالة امتناع المكلف بتقديم البيانات والمعلومات في الوقت المحدد تقوم مصلحة الضرائب بتحديد الوعاء بناءا على معطيات قانونية ترتكز عليها دون انتظار ما يقدمه المكلف[1]، كما أن هذه الضريبة تحد من التهرب والغش الضريبيين.

أما بالنسبة للطريقة الثانية فهي بعيدة كل البعد عن العدالة الضريبية لاعتمادها في تحديد الوعاء على مظاهر خارجية، كالأخذ بعين الاعتبار عدد النوافذ والأبواب وعدد الآلات وعدد العمال في الحسبان عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة.

فهذه الطريقة يأخذ عليها بأنها مضرة للخزينة العامة أحيانا ومفيدة في نفس الوقت على المكلف وأحيانا أخرى يكون العكس.

وطريقة التقدير الجزافي من خلالها تقوم الإدارة المالية في استخلاص الوعاء الخاضع للضريبة من خلال الاعتماد على القرائن القانونية، وذلك عن طريق إقامة نسبة بين بعض العناصر التي يسهل تقديرها والتي تستخدم في إنتاج السلعة الخاضعة للضريبة وبين إنتاجيتها في المتوسط، وهذه الطريقة مطبقة في الجزائر تحت نظام الدفع الجزافي الذي سنتعرض إليه لاحقا ضمن دراستنا للنظام الضريبي الجزائري.

[1] زينب حسين عوض الله :مبادئ المالية العامة، مرجع سابق، ص95.

وأخيرا طريقة الإقرار المباشر، التي فيها يقدم المكلف البيانات والمعلومات المتعلقة بنشاطه مع ذكر كل التكاليف بالتفصيل، وكذا الإيرادات وتحديد في النهاية الوعاء الخاضع للضريبة.

ولكن هذا لا يمنع بأن تقوم مصلحة الضرائب بدراسة محتويات التصريح المقدم من المكلف للتأكد من صحة وسلامة كل المعلومات وذلك قصد سد كل أبواب التهرب الضريبي إن وجد.

المبحث الثاني :سعر الضريبة

إن سعر الضريبة هو النسبة المئوية التي تطبق على الوعاء الضريبي بعد تحديده ومن ثم تحديد مبلغ الضريبة الواجب دفعه لمصلحة الضرائب، كما يتم تحديد معدل الضريبة وفقا لعدة اعتبارات اقتصادية واجتماعية وقد يكون المعدل ثابتا مهما تغير الوعاء الخاضع للضريبة.

وفي هذه الحالة يطلق عليها بالضريبة النسبية وهي ثبات المعدل مع تغير الوعاء بنفس النسبة التي يتغير بها مبلغ الضريبة وقد يكون المعدل متصاعدا أي يزداد كلما ارتفع الوعاء وعندها يطلق عليها الضريبة التصاعدية.

المطلب الأول :الضريبة النسبية

إن الضريبة النسبية معناها أن يزداد مبلغ الضريبة بنسبة مساوية لنسبة ارتفاع الوعاء الخاضع للضريبة مع ثبات معدل الضريبة مهما تغير الوعاء، ولتوضيح ذلك نقدم المثال البسيط التالي:

الجدول رقم 01 :الضريبة النسبية

الوحدة :دج

الوعاء	المعدل	م.الضريبة	نسبة ارتفاع الوعاء	نسبة ارتفاع م.الضريبة
20.000	5	1000	2	2
40.000	5	2000		

فنلاحظ بأن نسبة ارتفاع الوعاء تساوي :20.000/40.000 = 2
وأن نسبة ارتفاع مبلغ الضريبة 1000/2000 = 2

من مؤيدي نظرية الضريبة النسبية هم الاقتصاديون التقليديون مبررين ذلك بالعناصر التالية :

1- إن الضريبة النسبية أكثر عدالة من الضريبة التصاعدية نظرا لمعاملتها لكل المكلفين بشكل متساوي ولكن في الحقيقة فهي بعيدة عن العدالة الضريبية، ففرض ضريبة بمعدل واحد على كل الأوعية مهما كانت قيمتها، فهذا سيؤدي إلى تحويل الثروة بشكل غير مباشر من أصحاب الدخول المنخفضة إلى أصحاب الدخول المرتفعة.

2- اعتبار الضريبة من وجهة نظر التقليديين ثمنا للخدمات المقدمة من طرف الدولة ومن ثم يكون الثمن الذي يدفع من أجل الحصول على الخدمات تكون واحدة وبصرف النظر عن الكميات المشتراة من الخدمة.

3- إن الضريبة التصاعدية تعتبر وسيلة لعرقلة النشاط الاقتصادي للأفراد وحاجزا لتطور الشعوب وتقليل الادخار، ومن ثم الحد من استثمارات الأفراد.

<u>المطلب الثاني :الضريبة التصاعدية</u>

إن الاعتقاد السائد الآن في عصرنا الحديث ولدى الاقتصاديون المحدثون بأن الضريبة التصاعدية هي أكثر عدالة ضريبية من الضريبة النسبية نظرا لأخذها للمقدرة التكليفية للمكلف، ومن خلالها تقليل ذلك التفاوت أو تلك الفجوة الواسعة بين أصحاب الدخول المرتفعة وأصحاب الدخول المنخفضة، هذا جانب من جوانب تفضيل المحدثون للضريبة التصاعدية، بالإضافة لاستنادهم لمبدأ "المنفعة الحدية المتناقصة"[1].

[1] محمد خالد المهايني ، خالد الخطيب الحبش :المالية العامة والتشريع الضريبي،مرجع سابق، 2006، ص224.

ومحتواها هو أن المنفعة الحدية للنقود تتناقص كلما ازدادت كمية النقـود التـي يحوزها الفرد ومن ثم فإن الضريبة تزداد كلما انخفضت تلك المنفعـة الحديـة لـدى الأفراد.

والضريبة التصاعدية تأخذ أشكالا متعددة هي:

- التصاعد بالطبقات أو ما يسمى الإجمالي.
- التصاعد بالأجزاء.
-

أولا :التصاعد الإجمالي (أو بالطبقات)

بحيث يقسم وعاء الضريبة إلى عدة طبقات إجمالية بحيث يخضع وعـاء كـل طبقة لمعدل متصاعد، فكلما ازداد وعاء طبقة معينة إلا وارتفع معدل الضريبة[2].

ونصيغ هذا المثال لتوضيح ذلك :

- الطبقة الأولى (10%) على الدخل الذي لا يزيد عن 16000دج.
- الطبقة الثانية (15%) على الدخل الذي يزيد عن 16000 ولا يتجاوز 18000دج.
- الطبقة الثالثة (20%) على الدخل الذي يزيد عن 18000 ولا يتجاوز 25000دج.
- الطبقة الرابعة (25%) على الدخل الذي يزيد عن 25000دج.

ويعيب على هذا الأسلوب المتصاعد حسب الطبقات عدم عدالته نسبيا باعتبـار أنه كلما ازداد الدخل بدينار واحد ينتقل مباشرة للطبقة الأخرى التـي يخضـع دخلهـا لمعدل مرتفع يكلفه تكاليف أكبر من الأولى.

ثانيا: التصاعد بالشرائح أو الأجزاء

وهو أن وعاء الضريبة يقسم إلى عدة أجزاء يطبق على كل منها معدل خاص، ويتزايد هذا المعدل من جزء إلى الجزء الأعلى منه، وبإمكاننا توضيح ذلـك بالمثـال التالي:

نفترض دخل فرد هو 30.000دج وهو الوعاء الخاضع للضريبة بعد إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة، فيقسم هذا الدخل إلى أجـزاء بحيـث الجـزء الأول يخضـع لـ (10%)، والجزء الثاني من نفس الوعاء بمعدل (15%).

[2] حسن عواضة :المالية العامة، مرجع سابق، ص177.

فهذا الأسلوب متبع في تحديد مبلغ الضريبة في النظام الضريبي الجزائري، تحت اسم الضريبة على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين[1].

وهناك أساليب أخرى لأشكال الضريبة المتصاعدة ونظرا لعدم أهميتها وشيوعها في كل الأنظمة الضريبية في العالم ارتأينا عدم التطرق إليها كالضريبة التنازلية والضريبة التصاعدية المستترة.

وننتهي مما تقدم إلى أن الضريبة التصاعدية تعبير عن شخصية الضريبة بتوزيع العبء الضريبي مع ما يتماشى والمقدرة التكليفية للضريبة، لذلك تعمل على إعادة توزيع الدخل الوطني، أي تعتبر أداة من أدوات إحداث التوازن الاجتماعي، بالإضافة لدورها الفعال في توجيه الاستثمارات نحو النشاطات بما يخدم الاقتصاد الوطني، وتحقيق التنمية الاقتصادية الشاملة.

فهذه الصفات مجتمعة في اعتقادنا، هي التي دفعت الأنظمة السياسية وتطبيق أسلوب التصاعد بالأجزاء[*] بإدراجها ضمن النظام المالي.

الجدول رقم 02 :السلم الضريبي المطبق على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين لعام 2008 بالجزائر IRG

الوحدة :دج

أجزاء الدخل الخاضعة للضريبة	*معدل الضريبة*
لا يتجاوز 120.000	%0
من 120.001 إلى 360.000	%20
من 360.001 إلى 1.440.000	%30
أكبر من 1.440.000	%35

المصدر: قانون المالية لعام 2008 المادة 05

ولتوضيح أكثر بالنسبة للضريبة التصاعدية الإجمالية والضريبة التصاعدية بالأجزاء، نقدم المثال التالي:

ليكن دخل فرد مقداره 360.000دج نلاحظ أن هذا الدخل ينتمي للطبقة الثانية لذا نطبق عليه المعدل الضريبي الذي يعادل 20%، وعليه الضريبة المستحقة تساوي

(1) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لعام 1997.

(*) أسلوب التصاعد بالأجزاء يتجلى في تطبيق السلم الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي بالجزائر وذلك حسب قانون المالية الصادر في 2007/12/31 بالجريدة الرسمية.

72.000دج في حالة الدخل الذي مقداره 361.000دج، نلاحظ أنه ينتمي للطبقة الثالثة التي تخضع لمعدل 30% وتكون مقدار الضريبة المستحقة تساوي 108.300دج.

نلاحظ أن التصاعد الإجمالي يتصف بالبساطة مما يسمح بكل سهولة تقدير مبلغ الضريبة المستحقة والواجب دفعها لمصلحة الضرائب من طرف المكلف القانوني، إلا أنها تعتبر غير عادلة، بحيث بمجرد إرتفاع الدخل ب 1.000دج يتعين على الفرد دفع ما مقداره 108.300دج أي بزيادة تقدر ب 36.300دج مما يؤثر سـلبا علـى دخـل الفردوبالتالي يؤدي إلى إنخفاض الدخل الصافي إلى المبلغ المذكور سابقا،ويؤكد هـذا على إرتفاع معدل الضريبة وعدم عدالة أسلوب التصاعد الإجمالي.

أما في حالة تطبيق أسلوب التصاعد بالأجزاء على نفس المثال السابق فنجد أن:

240.000 (360.000 – 120.000) X 20% = 48.000 دج

1000(361.000 – 360.000) X 30% = 300دج

وعليه تصبح الضريبة المستحقة تساوي 48.300دج فيتضح من خـلال هـذا المثـال العددي أن أسلوب التصاعد الإجمالي يلحق بالمكلف الضريبي أعباء ضـريبية كبيـرة نظرا لخضوع الدخل الإجمالي كله لمعدل واحد هذا من ناحية، وبمجرد ارتفاع الـدخل بقيمة صغيرة يتعرض الدخل الصافي إلى إنخفاض كبير من ناحية أخرى، في حين نجد أسلوب التصاعد بالأجزاء عند تطبيقه، يطبق فقط على الجزء الإضافي بمعدل مغـاير عن المعدل السابق مع إعفاء جزء منه من الضريبة مما يجعله أكثر عدالة ضريبية.

المبحث الثالث :الازدواج الضريبي(*)

إن الهدف من الضريبة هو جعل كل المكلفين كشركاء في تحمل الأعباء العامة،

(*) الازدواج الضريبي:يعني فرض نفس الضريبة أو ضريبة أخرى مشابهة لها أكثر من مرة على نفس الشخص ونفس المال

(1) محمد بديع بدوي،دراسات في المالية العامة، دار المعارف ،مصر 1966، ص228.

(2) محمد عباس محرزي :اقتصاديات الجباية والضرائب ، مرجع سابق، ص 193.

وذلك بالنسبة للمقدرة التكليفية لكل منهم، ولكن قد يحدث في بعض الأحيـان أن يتعرض وعاء ما إلى عدة ضرائب، أي لأكثر من ضريبة، وهذا ما يدعى بـ الازدواج الضريبي[1] ويتفق المؤلفون على أن وجود الازدواج الضريبي يتطلب شروط أربعة.

المطلب الأول :شروط الازدواج الضريبي

لقد أجمع أغلب المؤلفون على أن تحقق الازدواج الضريبي يتطلب تحقق أربعة شروط أساسية وهي :

أولا :وحدة الشخص المكلف بالضريبة

يجب لتوفير هذا الشرط أن يخضع الشخص نفسه لنفس الضريبة مرتين وهنـا يجب أن نفرق بين الازدواج القانوني والازدواج الاقتصادي.

ففي حالة تعرض أرباح الشركة التي تتمتع بشخصية معنوية لضـريبة، وعنـد توزيع الأرباح على الشركاء المساهمين تفرض على ربح كل شريك نفس الضريبة[2]، فمن الناحية القانونية لا تعتبر ازدواج ضريبي، ولكن من الناحية الاقتصـادية تعتبـر ازدواج ضريبي باعتبار أن أرباح الشركة هي نفسها الموزعة على الشركاء لأن هـذا الشرط لا يشترط تساوي الربح الخاضع للضريبة.

ثانيا :وحدة الوعاء الخاضع للضريبة

بمعنى يجب أن يخضع الوعاء نفسه للضريبة مرتين على الأقل فخضوع المال مرتين لنفس الضريبة نكون أمام ازدواج ضريبي، أما إذا فرضت مرة ضـريبة علـى مال، ثم فرضت مرة أخرى على مال آخر، فلا نكون أمام ازدواج ضريبي.

ثالثا :وحدة الضريبة المفروضة

وهو أن تفرض نفس الضريبة على نفس المال أكثر من مرة واحدة وقد تصادفنا أحيانا حالة تتطلب شيئا من التحليل، كأن تفرض الضريبة على رأس مال معين ولكـن يتم سدادها من دخل رأس المال، بالرغم من تعرض الدخل لنفس الضريبة، فهنا نلاحظ

بأن العبء الضريبي وقع على الدخل وليس على رأس المال المنتج لذلك الدخل، فهنـا نكون أمام ازدواج ضريبي.

رابعا :وحدة المدة المفروضة عليها الضريبة

يشترط كذلك لتحقق الازدواج الضريبي لا بد من تعرض الوعاء للضريبة فـي مدة واحدة، فلا يمكن اعتبار أن هناك ازدواج ضريبي عند تعرض مال معين في سنة معينة وتعرض نفس المال في سنة أخرى.

المطلب الثاني :أنواع الازدواج الضريبي:

نظرا لحدوث الازدواج الضريبي سواء على المستوى المحلي أي داخل الدولـة نفسها، أو على المستوى الدولي وهو ما يستدعي تقسيم الازدواج الضريبي إلى ازدواج داخلي وازدواج خارجي.

-**أولا: الازدواج الـداخلي:** عندما تتحقق شروطه داخل الدولة الواحدة بفـرض نفـس الضريبة على نفس الوعاء ويحدث عادة في الدولـة الرأسـمالية "الولايـات المتحـدة الأمريكية" كأن تفرض ضريبة على نفس المال من طرف ولايتين من نفس الدولة.

-**ثانيا: الازدواج الخارجي:** وهذا يحدث عندما تقوم شركة في دولة معينة بالاستثمار أو تنفيذ مشروع في دولة أخرى، فإن الدخل الناجم عن هذا الاسـتثمار سـوف يخضـع للضريبة في الدولة التي ينفذ فيها المشروع، ويمكن أن يخضع للضريبة في الدولة التي يكون مقر الشركة الدائم فيها والتي تحمل جنسيتها.

كما نشير بأن هذا الازدواج الضريبي قد يكون مقصودا وهذا ما يحـدث مـن الناحية الاقتصادية عندما تكون الدولة أمام نقص في المدخرات اللازمة للقيـام بتنميـة اقتصادية فيقوم المشرع بسن قوانين بفرض الضريبة مرتين.

-**ثالثا: الازدواج الدولي:** فغالبا ما يكون غير مقصود نظـرا لاخـتلاف التشـريعات الموضوعة من طرف كل دولة على حده، فتقوم بفرض ضرائب على ضوء ظروفهـا الخاصة دون النظر للتشريعات المالية للدول.

بعد تعرضنا للشروط الواجب توافرها لتحقق الازدواج الضريبي، وكذلك أنواع الازدواج الضريبي سواء كان ذلك مقصود أو غير مقصود فيجب أن نعرف أسباب هذا الازدواج الضريبي وكيفية التصدي له أو تفاديه.

فعلى المستوى الداخلي أو الخارجي نجد أن رغبة الدولة في توفير الأموال لمجابهة أعباء الدولة العامة، فتقوم بفرض ضريبة أكثر من مرة و خاصة في ظل الانفتاح الاقتصادي والعولمة وحرية انتقال عوامل الإنتاج و توسع استثمارات ونشاطات الشركات الوطنية، يتجاوز الحدود الوطنية إلى الدول الأخرى.

وقد واجه هذا التطور مشكلة الازدواج الضريبي الدولي الذي هو تكرار فرض الضريبة على نفس الدخل في دولتين مختلفتين.

ومن أجل تفادي الازدواج الضريبي الداخلي والذي عادة ما يكون غير مقصود، فيتطلب التنسيق بين مختلف السلطات والتزام الجميع بتطبيق نفس القوانين عند فرض الضريبة وهذا ليس بالصعب نظرا لوجود هناك سلطة عليا بإمكانها مراقبة ذلك والتدخل سريعا.

ولتفادي الازدواج الضريبي الدولي وتجنبه فعادة ما يتم بناءا على اتفاقيات تنص على أن مكان نشوء الدخل هو الأساس في فرض الضريبة، وهذا يعني أن الضريبة تفرض في الدولة التي يتحقق فيها الدخل على سبيل المثال إذا حققت شركة صينية دخلا ما من استثمار أو تنفيذ مشاريع بالجزائر ينبغي أن يخضع هذا الدخل للقانون الضريبي الجزائري دون القانون الضريبي الصيني.

كما يتم في اعتقادنا تجنب الازدواج الضريبي على أساس فرض الضريبة في مكان نشوء الدخل كما أشرنا آنفا، فإذا كان معدل الضريبة في مكان نشوء الدخل (البلد الذي يتم فيه الاستثمار" أقل من معدل الضريبة في البلد الآخر "بلد المستثمر" فإن المستثمر سوف يدفع الضريبة المفروضة في مكان نشوء الدخل، ويمكن للبلد الآخر أن يفرض الضريبة على نفس المستثمر بعد إعفائه بمقدار النسبة التي دفعها في مكان نشوء الدخل.

أما إذا كان معدل الضريبة متساويا في البلدين فإن المستثمر يدفع الضريبة في البلد الذي يتحقق فيه الدخل فقط، وفي حالة كون معدل الضريبة في البلد الذي يتحقق

فيه الدخل أعلى من معدلها في البلد الآخر، فإن المستثمر يدفع الضريبة المفروضة في البلد الذي يتحقق فيه الدخل، ولكن هذه الحالة لا تشجع على الاستثمار الأجنبي أصـلا طالما كانت معدلات الضريبة أعلى.

المبحث الرابع :التخلص من الضريبة

إن الضريبة تعتبر في نظر المكلف عبئا وخاصة إذا تعددت الضرائب بمختلف معدلاتها، مما يؤدي إلى إثقال كاهل المكلف القانوني وتجعله يفكر في الطرق والوسائل للتخلص منها وذلك دون إلقاء عبئها على شخص آخر "استقرار عبء الضريبة"، وعليه يكون التخلص من الضريبة إما تخلص مشروع وهو ما يعـرف بتجنـب الضـريبة، ويكون مطابقا للقوانين الضريبية.

أو تخلص غير مشروع، ويطلق عليه التهرب الضريبي ويكون مخالفا للقـوانين الضريبية مما يتعرض المكلف لعقوبات وجزاءات.

وسنحاول التطرق لكل من التخلص المشروع والتخلص غير المشروع، لما لها من آثار سلبية على مالية الدولة، ومن ثم تقليص تدخلها فـي المجـالات الاقتصـادية وتوجيه الاستثمارات المختلفة.

المطلب الأول : تجنب الضريبة

إن المكلف القانوني الذي يفضل الاستمرار في عمله دون التعـرض لعقوبـات وجزاءات من طرف المصالح الضريبية، هو الذي يحاول تجنب الضريبة، ذلـك عـن طريق الابتعاد عن استهلاك السلع والخدمات التي ترتفع بهـا الضـريبة وكـذا عـدم استثمار أمواله في مجالات ونشاطات اقتصادية تخضع أرباحها لضرائب مرتفعة، كما يفضل العمل بالنشاطات التي تتطلب استيراد مواد أولية مختلفة بحيث تكـون الرسـوم الجمركية عليها منخفضة أو معفاة من الضريبة وكذلك الشأن بالنسبة لعملية التصدير.

كما قد يتحقق تجنب الضريبة، وهذا من خلال وجود هناك فـراغ قـانوني، أو ثغرة قانونية يستغلها المكلف لصالحه كعدم وجود هناك نص قانوني يخضع مال معين لضريبة معينة.

فالنفس البشرية والاحتفاظ بالأموال والثروات ربما خوفا من المجهول الذي سيأتي به المستقبل ولمواجهة ما تخبئه الأقدار للإنسان، الذي يكون معرضا في كل وقت للمرض وللعجز وحتى الموت أو طمعا في الحصول على أكبر قدر من الإشباع المادي والمعنوي . في الوقت الذي تسعى فيه قوانين الضرائب إلى سد أي ثغرة في مواردها وفقراتها منعا للتهرب من سداد الضرائب.

تعمل من جهة مقابلة بعض الجهات سواء كانت أفرادا أو جهات اعتبارية ممن هم مستهدفون بسداد الضريبة على استنباط استحداث طرق من شأنها أن تساعد على تقليل قيمة الضريبة إلى أقل قدر ممكن متبعة في ذلك وسائل شرعية وأخرى غير شرعية وهو ما عرفه خبراء الاقتصاد والمالية بظاهرة التهرب الضريبي.

فالتهرب الضريبي في أبسط تعريفاته التي وضعها خبراء الاقتصاد والمالية أمثال "لارج بيتر وتيوجور روسير"[1]، تلك الحيل والمخالفات التي يرتكبها المكلف ويتم بواسطتها تجنب سداد كل أو جزء من الضريبة الواقعة عليه بموجب القوانين النافذة، وهو الشيء الذي يلتقي مع التخلص من دفع الضرائب في كونها وسائل ووسائط يتم بواسطتها التنصل من أداء الضريبة.

غير أن التخلص من الضرائب وكما عرفه أيضا المختصون الألمان والإنجليز مثل "روسير" وغيره تظل آثاره أقل ضررا من آثار التهرب وهو تلك العمليات التي يلجأ إليها البعض من أجل التخلص من السداد وفقا لخطوات القوانين عن طريق استغلال الثغرات والفجوات التي تنطوي عليها قوانين الضرائب، خاصة في الدول التي لا تمتلك خبرات ضريبية وبالتالي تكون المنظومة الضريبية التي تمتلكها سهلة الاختراق وقابلة للتلاعب بموادها.

وأهم صور يقدم عليها المكلف لمخالفة الأحكام القانونية مما ينجم عنها ارتكاب جرائم مالية.

- إن الوجه الأبرز للتهرب الضريبي هو تزوير وتزييف وتدليس المستندات والتلاعب في الأرقام والغش وإتباع بعض الحيل المحاسبية التي يعرفها تماما بعض المحاسبين والمراجعين مثل إعداد ميزانيات خاصة لتقديمها إلى إدارات الضرائب تختلف عن تلك

---

[1] حامد دراز :النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، 2001-2003، ص35.

التي تمثل المركز الحقيقي للمؤسسة أو النشاط الاقتصادي بشـرط أن لا تقـع بأيـدي مراجعي الضرائب، وغيرها من الحيل.

- قد يتوجه المتهربون بعدم دفع الضريبة، باستخدام الرشوة إلى الموظفين مـن ذوي النفوس الضعيفة بالإغراءات المالية والعينية وتلك التي تكون في هيئة خدمات مجانيـة أو مخفضة بحيث يتغاضى الموظف بعد ذلك على تطبيق مواد القانون التطبيق الأمثـل وقد يصل الأمل إلى تعطيل هذه المواد وتجاهلها في سبيل الحصول على منافع ومزايا غير شرعية، وتتم العملية بالتراضي وفقا لاتفاق مسبق ما بين الراشي والمرتشي فكل منهما يكون مطمئنا لأنه سيجني فائدة من هذه الصفقة التي تتم في الخفاء.أما الخاسـر الوحيد فهو الخزينة العامة، وكثيرا ما تمر هذه الجريمة دون عقاب، ذلـك لأن عمليـة إثباتها تكون صعبة أحيانا.

- عدم تقديم المكلف تصريحا ضريبيا عن النشاط الخاضع للضريبة معتمدا فـي ذلـك على عدم وجود مقر لنشاطه أو يعمد إلى قفل نشاطه من جهة أخرى.ويتحقق هذا الأمر بسبب ضعف الوسائل التي تتبعها المصالح الضريبية في حق المكلفين وفي مثل هـذه الحالة يكون التهرب تاما.

- عندما يقوم المكلف بإخفاء السلع المستوردة بطريقة غيـر قانونيـة "سـلع مهربـة" وبالتالي فإن تقديم تصريح ضريبي غير صحيح بحيث لا يتضمن جميع نشـاطاته أولا يرفق معه جميع البيانات والوثائق المؤيدة لما هو مسجل ضمن التصريح الضريبي، أو يقوم بإرفاق التصريح ببيانات ووثائق غير صحيحة، وهو يهدف إلى التخلص من دفع الضريبة أوقد لا يدرج بعض إيراداته متعمدا تخفيض قيمة الضريبة المترتبة عليه.

- قد يقدم المكلف تصريحه بشكل صحيح، ثم يتبين له أن الإدارة المالية بعد فحص هذا التصريح ستبالغ في تقدير الأرباح إلى درجة كبيرة مما تدفع بـالمكلف عنـد تحقيـق الضريبة وقبل تحصيلها إلى التصرف في ممتلكاته بإخفائها أو تهريبها إلى الخارج.

- عدم دفع الضريبة المترتبة على المكلف، وذلك عندما يهرب المكلف خارج الـبلاد وبالتالي يصعب على السلطات تحصيل الضريبة المترتبة عليه.

المطلب الثاني :اسباب التهرب الضريبي

إن أسباب التهرب من الضريبة كثيرة ومتعددة ولا يمكن حصرها وذلك لأنهـا تختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع الاقتصـادية والاجتماعيـة والسياسـية ومستوى الوعي العام وكفاءة الأجهزة وفعاليات الإجراءات[1] إلا أنه يمكن إجمال هذه الأسباب على النحو التالي:

أولا :الأسباب التشريعية

إن الأسباب التشريعية من أهم أسباب التهرب الضريبي ومرجع ذلك إمـا إلـى النقص في التشريع الضريبي، وعدم إحكام صياغته، واحتوائه على ثغرات ينفذ منهـا المكلفون ليتخلصوا من دفع الضريبة وربما مرجع ذلك إلـى عـدم دقـة التشـريعات الضريبية والتي غالبا ما تصدر في الدول النامية بصورة سريعة، وتصاغ مـن قبـل أشخاص غير أكفاء.

ثانيا : أسعار الضرائب

ارتفاع الضرائب بشكل كبير مما يؤدي بالمكلف إلى التهرب من دفع الضريبة، كما أن عدم قدرة المنتج على المنافسة بسبب ارتفاع معدل الضريبة ممـا يقلـل مـن إيراداته أو ربما لن يتمكن من تحقيق أرباح.

ثالثا :ضعف الوعي الضريبي

يعد ضعف الوعي الضريبي من الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي، فكلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعف الدافع على التهرب والعكـس إذا كـان الـوعي الضريبي لدى المكلفين ضعيفا كان الباعث النفسي على التهرب الضريبي قويا وسادت كراهية الضريبة.

المطلب الثالث :طرق مكافحة التهرب

كما لاحظنا سابقا أن أسباب التهرب عديدة ومتنوعة ولا تعود لعامل واحد فقط، فهناك عامل التشريع المالي وعامل مسؤول عنه المكلف، ولذلك طرق مكافحة التهرب

[1] محمد خالد المهايني ، خالد الخطيب الحبش :المالية العامة والتشريع الضريبي ، مرجع سابق، ص245.

تختلف تبعا للنظام الضريبي في كل بلد، كما تختلف هذه الطرق من ضريبة إلى أخرى، في النظام الضريبي الواحد.

أولا :نشر الوعي الضريبي

حفاظا وتمسكا بالقواعد الأساسية التي وضعها آدم سميث آنفا، لا بد من تعريف المواطنين بالضريبة وطرق تحصيلها وتاريخ سدادها كما يجب تبليغ المكلفين باستخدامات الإيرادات الضريبية التي تنفق في مجالات خدمية تعود بالفائدة على المجتمع بأكمله.

وقد تعود عليهم أحيانا في إطار تقديم مساعدات مالية لتفادي مؤسساتهم من الإفلاس أو الخسارة.

ثانيا :مراجعة التشريعات الضريبية

إن التشريع الضريبي الجيد لا بد أن يتصف بحسن الصياغة وكذا انسجامه بالوضع الاقتصادي والاجتماعي للبلد وأخذه بعين الاعتبار للظروف الشخصية للمكلف.

ثالثا :العمل على تحقيق العدالة

وهذا بالأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية للمكلف والتقليل من الضرائب لأن كثرتها ستقضي عليها.

المطلب الرابع :الآثار السلبية للتهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية

لا شك في أن للتهرب آثار سلبية قد تمتد إلى آماد بعيدة، ذلك لأن الضرائب تشكل رافدا أساسيا لميزانيات الدول ومكون رئيسي من مكونات عملية التنمية الاقتصادية، وعنصرا فعالا لا يمكن الاستغناء عنه عند التخطيط للمشاريع المستقبلية وحيث أن الإيرادات يجب أن تكون متواصلة وتصل أولا بأول إلى خزينة الدولة، وبمعدلات شبه ثابتة أو متزايدة فإن أي انقطاع أو نقص يمكن أن يؤثر بالسلب على سير هذه الخطط والمشاريع الاقتصادية، وعليه، بالإمكان رصد بعض الآثار السلبية التي تنتج عن التهرب مثل عدم قدرة الدولة على مواجهة نفقاتها والنهوض بمسؤولياتها تجاه مواطنيها بشكل قد يعمل على تزعزع أنظمة الحماية من العدوان الخارجي وتفكك بنية الأمن في الداخل.

وهذا يحدث في أسوأ الأحوال، كما أن التهرب بما يحدثه من خلـل فـي سـير العملية الاقتصادية يدفع الدول إلى زيادة أسعار الضريبة، أو النسب المقتطعة أو فرض ضرائب إضافية تثقل كاهل دافع الضريبة لتعويض الفاقد والمتسرب إلى قنوات أخرى، فتكون السياسة المالية في هذه الحالة، كمن يدور في حلقة مفرغة.

فزيادة الضرائبلا تؤدي إلا إلى التهرب والتهرب بدوره لا يؤدي إلا إلى زيـادة الضرائب[1] ، وهو وضع مربك لا يمكن التعايش والتعاطي معه وتفقد بالتالي الضرائب مهمتها كأداة لتظافر مع الأدوات الأخرى التي تستعمل في توجيه النشاط الاقتصـادي للدولة الذي يحتاج دائما لأعين ساهرة، ترمم ما يتصدع منه وتقبل مـا يتعثـر وهـو معرض لمثل هذه التصدعات والاهتزازات مثله مثل أي اقتصاد لارتباطه باقتصاديات الدول الأخرى والتكتلات الاقتصادية في العالم.

ويؤدي التهرب إلى تركز الثروة في يد فئة محددة ومن شأن ذلك أن يسهم فـي زيادة الإنفاق الاستهلاكي وتشجيع عملية ازدهار سوق السلع الأجنبية المستوردة فـي مقابل ركود السلع المحلية التي ستفقد أسواقها نتيجة المنافسة، التي لا تكون في صالحها في الأغلب وقد تستعمل الضرائب في رسم السياسة الديموغرافية وتنظيم النسل بزيادة أو بالحد من الإنجاب إلا في حدود مسموح به والتهرب الضريبي يعرقل سـير هـذه السياسة التي يترتب عن تعطل سيرها مشكلات وأزمات اقتصادية واجتماعية لا حصر لها.

---

[1] يونس أحمد البطريق :المالية العامة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية 2008 ص 145.

خاتمة الفصل:

إن الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة الخاصة به تعرض لعدة تغيرات عبر التاريخ، كما سبق ذكره.كما أن تحديده كان بعيد عن العدالة الضريبية، بالإضافة لأشكال الضريبة التي كانت تطبق سابقا، ومدى تأثيرها على الاقتصاد الوطني ودخل الفرد على السواء، مما أدى بالمكلف الضريبي للبحث على طرق ووسائل لعدم دفع الضريبة، واستعمال كل أنواع الغش الضريبي، لذا وجب على المشرع الضريبي عند وضعه لقوانين ضريبية، تحدد من خلالها الوعاء الخاضع للضريبة والمعدل الضريبي المفروض أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف الاقتصادية والاجتماعية لدافعي الضريبة، وهذا ما تضطلع السياسة الضريبية التي تضعها الدولة لتفادي الغش والتهرب الضريبيين و سنتناول ذلك من خلال الفصل الثالث تحت عنوان الآثار الاقتصادية للضرائب.

الفصل الثالث : الآثار الاقتصادية للضرائب

الفصل الثالث :الآثار الاقتصادية للضرائب "نظريات العبء الضريبي، الآثار العامة للضرائب، السياسة الضريبية"

تمهيد :

إن الآثار الاقتصادية للضرائب قد تؤدي إلى تخفيض الدخول النقدية أو الدخول الحقيقية الأمر الذي يؤدي بالأشخاص الذين تحملوا هذا العبء الضريبي إلى البحث على طرق ووسائل للحد من هذا العبء أو نقله بشكل أ وبآخر إلى أشخاص آخرين، كأن يقوموا بإعادة النظر في خططهم الاقتصادية وتصرفاتهم الخاصة، بالاستهلاك والادخار بالاستثمار بإدخال بعض التعديلات اللازمة لتفادي هذا العبء الضريبي، فهذه الآثار التي تحدثها الضرائب في الحياة الاقتصادية تؤدي إلى ما يعرف بالعبء الضريبي".

فانتقال العبء الضريبي من منتج إلى منتج آخر لسبب أو لآخر، يؤدي إلى ثقل الضرائب على هذا المنتج مما يؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني، يتمثل في خروج العديد من المنتجين عن الحياة الاقتصادية قد يضعف البنيان الاقتصادي للدولة ويفقد السوق عندها تموينا سلعيا يكون سببا في انخفاض دخل الفرد الحقيقي ولتوضيح انتقال عبء الضريبة واستقراره بصيغة نهائية أحيانا، لا بد أن نتعرض لنظريات العبء الضريبي بالإضافة وأمام هذا الوضع للسياسات الضريبية التي قد تتبعها الدولة للمحافظة على النشاط العادي لمختلف المؤسسات الاقتصادية كذلك ما هي تصرفات المكلفين المنتجين للتصدي لهذا العبء الضريبي.

كل هذا سنتناوله من خلال هذا الفصل، بالإضافة للآثار التي تحدثها الضرائب في مجالات عديدة.

المبحث الأول: نظريات العبء الضريبي

إن كثرة الضرائب وتنوعها عادة ما تؤدي إلى إثقال كاهل المكلف بدفع الضريبة سواء كان مكلفا قانونيا أو مكلفا اقتصاديا والتي تجعلهم اتجاه هذا الاقتطاع[1]، يقومون بتغيير خططهم الاقتصادية، وإجراء التعديلات الاقتصادية الخاصة بتقسيم دخلهم بين الاستهلاك والادخار، وكذلك إعادة النظر في استثماراتهم المختلفة وهذا يدل على أن الضرائب لها دور فعال في إحداث تغييرات كبيرة من النواحي الاقتصادية والتأثير في توجيه النشاط الاقتصادي سواء كان الخاص أو العام، وهذا من خلال ما تقوم به الدولة من اقتطاعات ضريبية.

فهذا التغير الذي يحدث في تصرفات المكلف إزاء الاقتطاع الضريبي وهو تجنب هذا الاقتطاع إلى أكبر حد ممكن، هو ما يعرف بأثر المعدل[2]، كما نشير إلى أن التغيرات في النواحي الاجتماعية عادة ما يتمثل في التقليل في النشاط الإنتاجي، الذي شملته الضريبة، كإلغاء الساعات الإضافية التي تساوي قيمتها تلك الزيادة التي تضمنتها الضريبة.

وسنحاول التعرض لنظريات العبء الضريبي ومدى مسايرتها وعصرنا الحديث.

المطلب الأول: نظرية الفيزيوقراط

لقد نادت نظرية الفيزيوقراط بأن الأرض هبة من هبات ا وهي لذلك تكون قادرة على تحقيق دخل صافي دون العوامل الإنتاجية الأخرى[3].

فالأرض بإمكانها إنتاج أكثر مما ينفق على زراعتها ومن ثم تحقق فائضا يسمونه الناتج الصافي ؛ فالزراعة تعتبر المنتج الأساسي والوحيد للثروة وبالتالي فالمزارعون هم الطبقة المنتجة الوحيدة في المجتمع، لأنهم هم الطبقة الوحيدة التي تنتج فائضا في الإنتاج الزراعي يفوق احتياجاتها، أما بالنسبة للطبقات الأخرى كطبقة

---

(1) رفعت المحجوب :المالية العامة، مرجع سابق، ص328.
(2) سعيد عبد العزيز عثمان ، حامد عبد المجيد دراز :مبادئ المالية العامة، مرجع سابق، ص18-19.
(3) حامد عبد المجيد دراز، سعيد عبد العزيز عثمان :مبادئ المالية العامة، مرجع سابق، ص 172.

الصناع والتجار ما هي إلا طبقات غير منتجة بل عقيمـة لا تضـيف دخـلا صـافيا لثرواتها وإنما تقوم بإنتاج ما يكفيها ويسد حاجاتها.

وانطلاقا من مفهوم هذه النظرية، فإن قيام الدولة بفرض ضرائب على مختلـف الطبقات الأخرى "العقيمة في نظر التقليديين" ستنتقل أعباؤها في النهاية علـى النـاتج الصافي للأرض، فلو فرضت ضرائب على إيرادات أصحاب رؤوس الأموال وعلـى طبقة الصناع والتجار فإنهم سيقومون برفع أسعار منتجاتهم، وعليه نجد أن كافة أنواع الضرائب ستنتقل أعباؤها كلها إلى الدخل الصافي الناتج من الأرض.

فما دامت الضرائب ستستقر على الدخل الصافي للأرض والتي تم فرضها على مختلف الطبقات، فمنطقيا يجب فرض الضرائب المباشرة على الناتج الصافي للأرض، ومن هنا جاءت فكرة الضريبة الوحيدة على الناتج الصافي للأرض، باعتباره المصدر الوحيد للثروة والذي من خلاله تحصل الدولة على الإيرادات اللازمة لقيامها بأعبائهـا التقليدية المعروفة، كما أن هذه الضريبة أوفرها حصيلة وسهلة وبسيطة، كما أنها أكثر اقتصادا في تكاليف تحصيلها.

فهذه الفكرة في اقتصار الضريبة الوحيدة على القطاع الزراعي أي على دخلـه الصافي المتحقق واعتبار القطاعات الأخرى غير منتجة وعقيمة، وكذلك انتقال عـبء الضريبة إلى القطاع الزراعي وحده عن طريق القطاعات الأخرى، كل هذا في خبـر كان نظرا لتعدد عناصر الإنتاج في عصرنا الحديث.

وأصبحت كل القطاعات منتجة وكلها تخلق ناتجا صافيا، كما أن انتقال عـبء الضريبة وحده إلى القطاع الزراعي تغير تماما بحيث أصبح العبء ينتقل بين مختلـف القطاعات وقد لا ينتقل إلى القطاع الزراعي أحيانا.

كما أن نقل العبء الضريبي يتوقف على عدة عوامل تحكمها قواعد السوق وكذا مرونة العرض والطلب سنقوم بعرضها لاحقا.

المطلب الثاني :نظرية الانتشار

إن هذه النظرية محتواها مناقضا تماما للنظرية السابقة المقدمة من طرف الفيزيوقراط بحيث أن الضريبة لا يمكن أن تنحصر في وعاء واحد هو القطاع الزراعي، فإن نظرية الانتشار تذهب إلى أنه عند فرض ضريبة على طبقة معينة فسرعان ما يتم انتقالها إلى طبقة أخرى وهكذا إلى أن تعم الضرائب كل أفراد المجتمع، ويعني في نظر هذه النظرية أن الضريبة لا تستقر عند شخص معين وإنما تتحملها كل الطبقات سواء الغنية أو الفقيرة.

كما نشير بأن اللبنات الأولى لأفكار هذه النظرية تعود إلى كتابات "اللورد مانسفيلد Lord Mansfield" إلى عام 1766 حيث شبه الضريبة بحصاة رميت على سطح بحيرة هادئة فإنها تؤدي إلى إحداث دائرة تعقبها دائرة أخرى أكبر ثم ثالثة ورابعة... إلخ.

وفي الأخير سيتأثر المكان الذي ألقيت عليه الحصاة على محيط البحيرة كلها[1].

فبالرغم من تناول العديد من الكتاب بتحليل وتدعيم هذه النظرية فهذه النظرية عادة ما تنسب في الكتابات الحديثة إلى العالم الفرنسي "N.F Cannard".

وقام "كانار" بتشبيه الضريبة بعملية صب أي كمية من المياه في الأوعية المتصلة بمجموعة الأوعية الأخرى، فمنطقيا يؤدي إلى انتقال هذه الكمية على كافة الأوعية الأخرى، كما شبهها أيضا بعملية سحب قليل من الدم من أحد الشرايين من جسم الإنسان، فبالرغم من سحب تلك الكمية من شريان معين من جسم الإنسان، إلا أن ذلك ستلتحق آثارها بكافة أنحاء الجسم عن طريق الدورة الدموية، ومن ثم فإن فرض الضريبة سينتشر عبؤها على كافة أجزاء النظام الاقتصادي، من خلال المعاملات التجارية وتبادلاتها، كذلك فإن وفق هذه النظرية "كل ضريبة قديمة ضريبة طيبة وكل ضريبة جديدة ضريبة رديئة" وذلك لما تحدثه هذه الأخيرة من آثار سلبية على مراكز المكلفين ويتطلب وقت بانتشارها بين أفراد المجتمع عن طريق ما أسماه كانار "بالاحتكاك الضريبي" ومن ثم يعود التوازن.

[1] حامد عبد المجيد دراز، سعيد عبد العزيز عثمان :مبادئ المالية العامة، مرجع سابق، ص175.

ويعيب على هذه النظرية النظرة التفاؤلية وذلك بسهولة نقل عبئها إلى كافة أفراد المجتمع، في حين ذلك لا يمكن أن يتحقق دائما وقد يتحملها المكلف القانوني وحده.

المطلب الثالث :النظرية الحديثة وانعكاس الضريبة

تعتبر النظرية الحديثة أن الضرائب ينتقل عبؤها من خلال معاملات تبادلية تتم بين مختلف المكلفين القانونيين وتؤثر في أثمان السلع والخدمات المتبادلة وأن نظرية القيمة تؤكد على أن سعر السلعة يتحدد نتيجة لتفاعل قوى العرض والطلب، وعليه فإن عبء الضريبة كذلك يتحدد وفقا لتفاعل قوى العرض والطلب بعد فرض الضريبة أن هذا التفاعل كذلك مرتبط أساسا بعوامل كثيرة، كمرونة العرض والطلب ودرجة المنافسة في السوق، وبهذا فإن النظرية الحديثة تختلف تماما عن النظريتين السابقتين بحيث تنظر للعبء الضريبي، ومدى انتقاله من شخص إلى شخص واستقراره عند مكلف معين تحكمه عدة عوامل كثيرة.

كذلك عدم قدرة المكلفين للقيام بالاستثمار وذلك لانخفاض الأرباح الناتجة عن ارتفاع الضرائب، ضف إلى الابتعاد عن استهلاك السلع التي خضعت للضرائب، كما نجد المكلفين يفضلون توظيف أموالهم في مجالات لم تمسها الضريبة والابتعاد عن النشاطات التي فرضت عليها ضرائب خاصة إذا كانت مرتفعة.

قد يبدو للوهلة الأولى أن مفهوم انعكاس الضريبة قريب من مفهوم التهرب الضريبي لأنه في كلتا الحالتين يسعى المكلف إلى عدم دفع ما يترتب عليه من ضرائب.

ففي حالة التهرب قد لا يدفع المكلف الضريبة لخزينة الدولة أما في حالة الانعكاس يحاول المكلف أن يسترد الضريبة التي دفعها للخزينة من شخص آخر.

إن كل مكلف سواء في البلدان المتطورة أوفي البلدان النامية يعمل جاهدا للتخلص من العبء الضريبي بالسبل كافة، فالضريبة التي تصيب العامل مثلا تدفع العامل أن يطالب بزيادة أجره لكي ينقل العبء الضريبي على رب العمل، والتاجر يعكس مثلا الضريبة الجمركية على المستوردات على ثمن السلعة، وصاحب المصنع

ينقل عبء الضريبة على تكلفة السلع المنتجة وكذلك المزارع الـذي يـدفع الضـريبة يعكس الضريبة على أثمان المنتجات الزراعية... إلخ.

فنقل العبء هذا أطلق عليه في العلوم المالية "انعكاس الضريبة"[1]، أي عنـدما ينقل المكلف عبء الضريبة إلى شخص آخر، وهذا بدوره قد ينقلها إلى شخص ثالـث بحيث يقتصر دور المكلف الأساسي على دور الوسيط بين الخزينة والمستهلك بتوريـد الحصيلة الضريبية للخزينة، بينما الدافع الفعلي للضريبة، شخص آخر، وقد أشرنا سابقا بأن المكلف القانوني والمكلف الاقتصادي[*] كل منهما له دور في تمويل خزينة الدولة من الضرائب.

أولا :أشكال انعكاس الضريبة

يكون عادة انعكاس الضريبة على شكلين :"انعكاس إلى الأمام وانعكـاس إلـى الخلف".

1- الانعكاس إلى الأمام يكون بنقل عبء الضريبة من المنتج إلى المستهلك بمعنى أن العبء الضريبي يتحمله الشخص الذي يأتي في المرحلة التالية.

2- الانعكاس إلى الخلف يكون بنقل عبء الضريبة من المستهلك إلـى المنـتج أي أن يتحمل الشخص الذي أتى في المرحلة السابقة، وأن الانعكاس إلى الأمام يدل على قدرة المكلف على زيادة أسعار منتجاته أو خدماته، والانعكاس إلى الخلف هو تمكن المكلف بتخفيض أثمان مشترياته.

كما أن ظاهرة نقل العبء الضريبي إلى الأمام تحدث غالبا في فترات الازدهار الاقتصادي ويكون أثرها المباشر في الاقتصاد هو ارتفاع أسعار السلع والخدمات وهذا نظرا للطلب المتزايد من طرف الأفراد على هذه السلع والخدمات على عكس ما يحدث خلال ظاهرة الكساد أو الركود الاقتصادي.

وتتجلى بشكل واضح في الضرائب غير المباشرة كالضريبة علـى المبيعـات والضريبة على الإنتاج التي يدفعها المنتج ويضيف سعرها على ثمن السـلعة، ويقـوم المستهلك في النهاية بدفع هذه الضريبة بطريقة غير مباشرة.

[1] يسري أبوالعلا ، محمد الصغير بعلي :المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، 2003، ص35.

[*]المكلف القانوني هو المسؤول قانونا بسداد الضريبة للخزينة ، بينما المكلف الاقتصادي وهو المستهلك الذي تستقر عليه الضريبة في النهاية، وقد تستقر أحيانا على المكلف القانوني.

أما ظاهرة نقل عبء الضريبة إلى الخلف فإنها تظهـر فـي فتـرات الركـود الاقتصادي، حيث تكون زيادة أسعار السلع والخدمات غيـر ممكنـة فيضـطر دافـع الضريبة إلى ضغط أسعار تكاليف المواد الأولية وأجور العمال وفوائد المال المقرض.

كما أن هذا الانعكاس من خلال الشكلين قد يتم نقله بصورة جزئية أو كلية، وهذا بالقدر الذي تسمح به الظروف الاقتصادية.

فانعكاس الضريبة سواء إلى الأمام أو الخلف لا يمكننا أن نحدد مقـدما قواعـد عامة تحكم نقل عبء الضريبة في مختلف الحالات، فيعتبر هذا النقل ظـاهرة مركبـة تتوقف على عوامل مختلفة.

ثانيا :العوامل التي تتوقف عليها نقل عبء الضريبة

إن العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند هذا النقل هي الفـن الضـريبي "الذي يتشكل من ثلاثة عناصر أولها وعاء الضريبة، ومدى قربه بالمبادلات، وهذا مـا يعني أن نفرق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وثانيها هـو مـدى عمومية الضريبة، والعنصر الثالث يتعلق بمعدل الضريبة"[(1)].

1- الفن الضريبي :

أ- سبق أن ذكرنا بأن الوعاء الضريبي هو أحد العناصر المكونة للفن الضريبي هـذا الوعاء الذي يتعرض إما للضريبة مباشرة أو ضريبة غير مباشرة فنلاحظ ونظرا لقرب الأوعية المتمثلة في السلع والخدمات المتداولة في السوق.

عادة ما تتعرض الضريبة غير المباشرة ويكون نقلها سهلا بالمقارنة مع الأوعية التي هي بعيدة إلى حد ما عندما تفرض الضريبة المباشرة على اكتساب الدخل وعلـى تملك رأس المال وعلى التركات.

وأكد العديد من الاقتصاديين إلى اعتبار أن الضريبة المباشرة يقع عبؤها على المكلـف القانوني، بينما عبء الضريبة غير المباشرة يقع على المستهلك.

كما أن الضريبة غير المباشرة هي جزء من نفقة الإنتاج، باعتبارها تشكل سعر البيع، وهذا يؤكد على أن الضرائب غير المباشرة تحدث آثارا تختلف عن الآثار التي تحدثها الضرائب المباشرة.

(1) رفعت المحجوب :المالية العامة، مرجع سابق، ص342.

ب- إن نقل عبء الضريبة الخاصة ببعض فروع الإنتاج يكون أسهل من نقل عبء الضريبة العامة التي تفرض على كافة فروع الإنتاج لأن في الحالة الأولى بإمكان المنتج أن ينتقل إلى فروع أخرى لا تخضع للضريبة، بينما في الحالة الثانية أين نجد فيها أن المنتج لا يستطيع نقل عبء الضريبة العامة.

فعند محاولة الانتقال إلى فرع آخر قصد تحقيق أكبر ربح، بحيث أن ذلك لا يستطيع تحقيقه وأن الضرائب الخاصة التي تفرضها الدولة على بعض فروعها الإنتاجية لها أهمية كبيرة في توجيه الاستثمارات الخاصة والعامة، وذلك من خلال ما تحدده السياسة الاقتصادية.

جـ- أن سعر الضريبة له كذلك دور كبير في نقل عبء الضريبة، فارتفاع سعر الضريبة معناه ارتفاع في نفقة الإنتاج الأمر الذي يجد المكلف صعوبة كبيرة في نقل العبء الضريبي إلى المستهلك، إلا إذا كان عرض هذه السلعة منخفض كما أن انخفاض سعر الضريبة هو الآخر له الأثر في نقل العبء الضريبي إلى المستهلك.

قد يكون نقل عبء الضريبة إلى المستهلك أسهل من الحالة الأولى، ولكن سواء كان سعر الضريبة مرتفع أو منخفض فهما مرتبطان بمدى مرونة العرض والطلب على السلعة.

2- مرونة العرض والطلب :

إن عملية نقل عبء الضريبة أساسا تتوقف على درجة مرونة عرض وطلب السلعة المفروضة عليها الضريبة، فإذا كان عرض السلعة مرنا والطلب عليها غير مرن فإن المنتج يتمكن من نقل عبء الضريبة إلى المستهلك نظرا لعدم وجود هناك سلع بديلة.

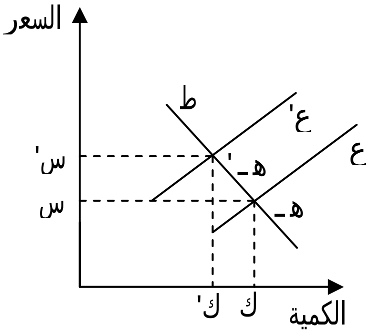
أما إذا كان عرض السلعة والطلب عليها مرن، فإن عبء الضريبة يقع كله على المنتج، أما إذا كانت درجة مرونة عرض وطلب السلعة متساوية فإن عبء الضريبة يتم تقاسمه بين المكلف والمستهلك.

وأمام هذا الوضع لنقل العبء الضريبي يفرض على الدولة عند وضع سياستها المالية ومن خلالها السياسة الضريبية أن تراعي جانب العدالة، والحصيلة بحيث تختار السياسة الضريبية التي تحافظ على أهم قاعدة للضريبة، وهي العدالة.

وبالمقابل تعمل على تحقيق أكبر حصيلة تكون هي بحاجة ماسة لتطوير وتنمية مؤسساتها الاقتصادية المختلفة التي من خلالها تستطيع أن تحقق معدل نمو مرتفع.

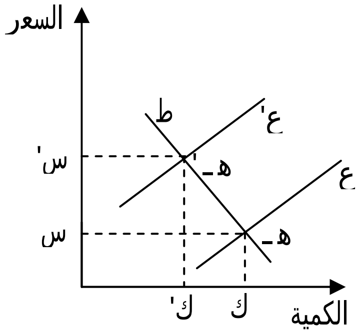
ولمعرفة انتقال عبء الضريبة لكل من المستهلك والمكلف أنظر الأشكال الأربعة الخاصة بمرونة عرض وطلب السلعة[1].

الشكل (1)



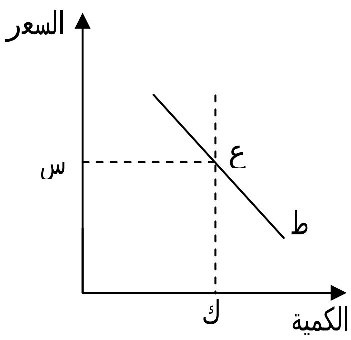
طلب غير مرن وعرض مرن
انتقال الجزء الأكبر من عبء الضريبة إلى المستهلك

الشكل (2)



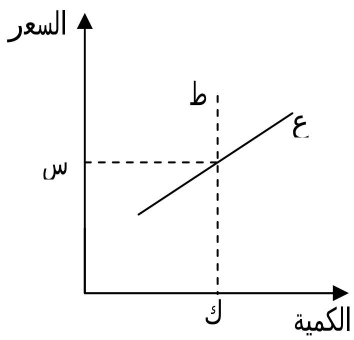
طلب مرن وعرض غير مرن
انتقال جزء كبير للمنتج

الشكل (3)



طلب مرن وعرض غير مرن تماما
عدم نقل عبء الضريبة للمنتج

الشكل (4)



طلب غير مرن تماما وعرض مرن
نقل عبء الضريبة بكامله للمستهلك

---

[1] أحمد عبده محمود، مبادئ المالية العامة، القاهرة، دار المعارف 1971، ص(107،108).

3- طبيعة السوق :

إن السوق لها دور فعال في إمكانية نقل العبء الضريبي ، و عليه نحاول التطرق لعملية نقل الضريبة و ذلك من خلال الأشكال التالية المختلفة للسوق .

أ- سوق المنافسة الكاملة :

تتصف سوق المنافسة الكاملة بكثرة البائعين والمشترين، لذلك لن يتمكن المنتج من التأثير في العرض الكلي وكذلك في السعر، وبالتالي المنتج الذي يتمكن من إنتاج السلعة بتكلفة أقل هو الذي يتمكن من نقل عبء الضريبة إلى المستهلك، أما إذا كان ثمن السلعة المنتجة[1] يصل إلى التعادل مع تكلفة إنتاج المنتج، فالمنتج لن يستطيع إلا بصعوبة كبيرة من تغطية تكلفة الإنتاج مضافا إليها خدمات رأس المال وأجر عماله، ففي الحالة يتعذر على المنتج نقل العبء الضريبي وذلك راجع لتكلفة السلعة المنتجة ودرجة المنافسة في السوق.

ب- سوق المنافسة الاحتكارية :

نجد بأن السوق التنافسية الاحتكارية تقع ما بين المنافسة الكاملة والاحتكار الكامل، بحيث تختلف بالنسبة للمنافسة الكاملة وذلك لعدم توافق السلع بالإضافة لاختلافها للاحتكار الكامل وذلك بتعدد المكلفين الذين يقومون ببيع السلع والخدمات والجانب المتمثل في المشترين، أما عن السعر في المنافسة الاحتكارية فهوأقل منه في الاحتكار وأكبر منه في حالة المنافسة الكاملة، كما أن إمكانية نقل العبء الضريبي في ظل المنافسة الاحتكارية يكون قريبا في ظل المنافسة الكاملة.

فنجد خلال الفترة القصيرة نلاحظ انتقال العبء الضريبي يكون بصورة ضعيفة كما أن عدم تطابق صفات السلع يجعل تنقل العبء الضريبي بكل بساطة، ولكن في حدود ضيقة ولكن مع استمرار المنافسة الاحتكارية مما يؤدي إلى انسحاب وخروج المؤسسات الصغيرة، سيكون هناك توسع كبير لنقل العبء الضريبي.

[1] رفعت المحجوب :المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، الجزء الثاني، 1971، ص197.

جـ - سوق الاحتكار الكامل :

في ظل الاحتكار الكامل يكون المنتج الوحيد لإنتاج معين هو المتواجد في السوق، بمعنى انعدام المنافسة تماما، مما يجد المكلف في نقل العبء الضريبي بكل سهولة للمكلف الاقتصادي، مما يساعده على تعظيم أرباحه[1].

4- الظروف الاقتصادية :

يتعرض النشاط الاقتصادي عبر دول العالم وخاصة البلدان الرأسمالية لفترات الرواج والانتعاش، كما تحصل باقتصادها فترات الكساد والانكماش،وهذه الظروف بطبيعة الحال لها دور كبير في نقل العبء الضريبي، فنجد أثناء فترات الرواج والانتعاش الاقتصادي ترتفع دخول الأفراد وبذلك لا يولون اهتماما كبيرا لارتفاع الأسعار أي قلة مرونة الطلب مما يسهل نقل عبء الضريبة وذلك من خلال رفع سعر السلعة.

أما خلال فترات الانكماش والكساد نلاحظ انخفاض دخول العمال، فيعملون على مقاومة أي زيادة في أسعار السلع.

ففي هذه الحالة يكون من الصعوبة بمكان نقل عبء الضريبة ومن ثم يتحمل المنتج كليا أو جزئيا تلك الضريبة.

المبحث الثاني :الآثار العامة للضريبة على الاقتصاد الوطني

لقد تعرضنا سابقا للعبء الضريبي وعرفنا كيف يتم نقل العبء الضريبي بين مختلف المكلفين، بمعنى آخر لقد تعرضنا للآثار التوزيعية للضريبة وانتقال عبء الضريبة من مكلف إلى مكلف آخر، وذلك خلال المعاملات التجارية المختلفة، هذا ما يمثل العبء الضريبي الفردي.

وعلينا أن نتطرق للآثار التي تحدثها الضريبة على الاقتصاد الوطني أي مدى ثقل الضرائب على الاقتصاد الوطني، الأمر الذي يؤدي بالمكلفين في مختلف المجالات الاقتصادية إلى إعادة النظر في مخططاتهم الإنتاجية والتمويلية وكافة الوظائف الأخرى الأساسية في المؤسسة وذلك بالتعرض لأثر الضرائب في الكميات الاقتصادية.

---

[1] عبد المولى :المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1977، ص340.

وهي الاستهلاك والادخار والإنتاج وكذا تأثير الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني، لما له من أثر كبير من الناحية الاجتماعية على الدخل الحقيقي للأفراد.

وننهي مبحثنا هذا بدور الضريبة في معالجة الأزمات الاقتصادية كالتضخم والكساد وهذا يعني دور الضريبة الوظيفي الحديث.

وبصفة عامة فإن تأثير الضريبة في الكميات الاقتصادية إما أن تعمل على تخفيض الدخول النقدية أو تخفيض الدخول الحقيقية، وللضرائب المباشرة أثر ضعيف في ارتفاع الأثمان، بينما للضرائب غير المباشرة أثر كبير وذلك لكونه كما ذكرنا سابقا جزء من سعر بيع السلعة[1].

المطلب الأول: آثار الضريبة في عملية التنمية

لقد كان التقليديون يرون بأن الهدف الأساسي للضريبة هو توفير الأموال من أجل تغطية النفقات العادية المعروفة آنذاك، في حين يعتبرون الآثار الاقتصادية للضريبة هي ثانوية تترتب بطريقة غير إرادية.

أما أنصار النظرية المالية الحديثة فكانوا يرون في الضريبة الوسيلة والأداة للتأثير في المجالات الاقتصادية والاجتماعية بالإضافة للدور التقليدي وهو الدور المالي.

أولا- أثر الضريبة في توجيه الاستثمار:

إن الاستثمار محور التنمية الاقتصادية الأساسي، فهو أداة لتحقيق النمو الاقتصادي بحيث يتوقف معدل النمو الاقتصادي على كمية الاستثمارات وتوزيعها بين الفروع المختلفة للنشاط الاقتصادي وتؤثر الضريبة في الميل للاستثمار.

فعندما تفرض الضريبة على قطاع اقتصادي ما بمعدل منخفض أو يكون الإعفاء فيه واسع يوجه المكلفون استثماراتهم نحو هذا القطاع لأنه ذو ربحية أكبر.

كذلك تكون الضريبة أداة فعالة لمنع توظيف رؤوس الأموال في القطاعات الإنتاجية الخاضعة لمعدل ضريبي مرتفع.

(1) حسن عواضة :المالية العامة، مرجع سابق، ص77.

ثانيا- أثر الضريبة على الإنفاق الاستهلاكي:

إذا فرضت الضريبة على الإنفاق الاستهلاكي للمكلف ذو الدخل المحدود، فـإن ذلك سيؤدي به إلى التخفيض من استهلاكاته للسلع التي يتصف الطلب عليها بالمرونـة العالية كالسلع الكمالية ويتحول نحو السلع التي يتصف الطلب عليها بعدم المرونة.

أما ذوي الدخل المرتفع فإن الاقتطـاع الضـريبي لا يـؤثر علـى نشـاطهم الاستهلاكي لأنهم سيحافظون على مستوى معيشتهم، فيزداد مـيلهم نحـو الاسـتهلاك وينقص ميلهم للادخار، إذ يؤدي ذلك بهم إلى إعادة توزيع دخـولهم بـين الاسـتهلاك والادخار[1]، هذا وإن الضرائب ليست العامل الوحيد الذي يؤثر في الاستهلاك، وإنمـا هناك اعتبارات عديدة.

ثالثا- أثر الضريبة في الادخار :

إن فرض الضريبة سيؤدي إلى تخفيض الدخول المتاحة للادخار لدى الأفـراد، وهذا يعني أنه سيؤدي إلى إنقاص مدخراتهم، ولكن فرض الضرائب علـى الطبقـات الفقيرة لا يؤثر على ادخارها لأنها لا تمتلك فائضا تدخره بل بالعكس فإن الطبقـة ذات الدخل المرتفع سوف تضحي بجزء من مدخراتها لكي تحافظ على مستوى معيشتها.

رابعا- أثر الضريبة على الإنتاج والعمالة :

تؤثر الضريبة في القوة الشرائية للفرد وبالتالي في مستوى معيشته، وتؤثر فـي إنتاجيته، كما تؤثر الضرائب في الرغبة في العمل.

يرى البعض أنها تؤدي إلى التحفيز علـى العمـل لزيـادة الإنتـاج والـدخل والمحافظة على مستوى معيشي معين، وهذا ما يطلق عليه "بالضريبة المحفـزة" وقـد تخفض الضرائب من كميات الإنتاج.

إذ أنها تزيد من كلفة الإنتاج، وهذا ما يؤدي إلى التقليل من الإنفاق الاستثماري، مما يؤثر على حجم العمالة، في حين أن الإعفاء الضريبي يزيد مـن كميـة الإنتـاج ويساعد على تنشيط المجال الاقتصادي ويزيد من حجم الإنفاق الاستثماري، مما يؤدي إلى زيادة العمالة، وهذا ما تتبعه بعض الدول باتخاذ سياسة ضريبية من شأنها إعفـاء أرباح بعض النشاطات من الضرائب وذلك للحد من ظاهرة البطالة.

[1] رفعت المحجوب :المالية العامة، مرجع سابق، ص371.

وخير مثال على ذلك اعتماد الجزائر لسياسة ضريبية جديدة يتم من خلالها إعفاء الأرباح الناتجة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والتي تدخل في إطار تشغيل الشباب، بالإضافة لإعفاءات ضريبية أخرى.

خامسا-أثر درجة النم وفي الضرائب :

إن صور الهيكل الضريبي تختلف من مرحلة لأخرى بسبب الظروف التي يمر بها البلد، ففي بداية التنمية حيث تكون حاجة البلاد ماسة لتمويل مشاريعها البدائية الضعيفة وإقامة البنى التحتية، وبالتالي فإن الضرائب ذات الحصيلة الوفيرة تكون مطلوبة في هذه المرحلة كضرائب الاستهلاك وضرائب الأملاك العقارية ومحاولة الابتعاد على ضرائب الأرباح وذلك قصد تشجيع الادخار والاستثمار كما تبنته مرحلة الرأسمالية الناشئة.

ولكن بعد أن تحقق الدولة نشاطات اقتصادية واسعة ومتينة فإن ذلك يستوجب فرض الضرائب المباشرة على الدخل والثروة وإتباع أساليب التصاعد والإعفاءات للتقليل من الهوة الواسعة بين أصحاب الدخول المرتفعة وأصحاب الدخول المنخفضة وذلك قصد تحقيق العدالة الضريبية ومن ثم يكون هناك توزيع عادل للدخول.

المطلب الثاني:أثر الضريبة في معالجة الكساد والتضخم:

أولا:أثر الضريبة في معالجة الكساد:

إن ظاهرة الكساد تعني بأن هناك عرضا كبيرا للسلع والخدمات يفوق الطلب عليها، بالإضافة لانخفاض في أسعار السلع نظرا لانخفاض إقبال الأفراد على طلبها.

فهنا يجب استعمال الضريبة بنوعيها في معالجة هذه الظاهرة برفع الضرائب المباشرة على أرباح المكلفين مما يؤدي بهم إلى تخفيض الإنتاج وتعطيل عدد من العمال عن العمل، وتدريجيا سيؤدي ذلك إلى التوازن النسبي ين العرض والطلب أين تبدأ الأسعار في الارتفاع.

ثانيا-أثر الضريبة في معالجة التضخم :

إن ظاهرة التضخم من أهم مظاهرها هو الارتفاع الكبير في الكتلة النقدية عن كمية السلع والخدمات المعروضة في السوق ولمعالجتها يجب العمل على تخفيض الطلب الكلي نظرا لعدم توازنه مع السلع والخدمات المعروضة.

ومن أجل تحقيق ذلك، لا بد من سن قوانين جديدة تفرض فيها ضرائب حديثة، أو رفع معدلات الضرائب السابقة، فهذا سيؤدي في النهاية إلى انخفاض الدخل الحقيقي للفرد، ومن ثم انخفاض طلبه على مختلف السلع والخدمات ولكن يجب أن لا تستخدم الضرائب غير المباشرة في معالجة هذه الظاهرة خاصة بالنسبة للدول النامية التي تعاني من ضعف في الإنتاج بسبب تخلف جهازها الإنتاجي وذلك نظرا لمكانة حصيلة الضرائب غير المباشرة في الهيكل الضريبي.

ومن ثم يجب الابتعاد عن الضرائب غير المباشرة واستعمالها كوسيلة لمعالجة هذه الظاهرة ورفع معدلها لأن هذا سيؤدي حتما إلى زيادة ظاهرة التضخم[1].

بعد تعرضنا لتأثير الضريبة في عملية التنمية، لم تعد الضريبة أداة مالية تخصص فقط لتمويل النفقات العادية عند الفكر المالي التقليدي والمتمثلة في تحقيق الأمن الداخلي والخارجي، وإنما أصبحت الضريبة بالإضافة إلى ذلك أداة ووسيلة تستخدمها الدولة للتأثير في مختلف المجالات الاقتصادية وتوجيه الاستثمارات نحو تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المحددة ضمن سياسة الدولة الاقتصادية.

(1) Lucien. MEHL Techniques et Sciences fiscales, tome I, Paris, Année 1959, p268.

المبحث الثالث :السياسة الضريبية (مفهومها، تطورها)

لا شك أن السياسة الضريبية لها انعكاسات هامة علـى النشـاط الاقتصـادي، باعتبار أن الضرائب من أهم المصادر للحصول على الموارد السيادية للدولة مما يؤدي إلى تخفيض العجز في الموازنة العامة للدولة، وتقليل اللجوء إلـى الإصـدار النقـدي لمواجهة هذا العجز وما يصاحب ذلك من ضغوط تضخمية[1]

كما أن الضرائب تعتبر من الوسائل الهامة في تنشـيط وتحفيـز الاسـتثمارات الخاصة سواء كانت محلية أو أجنبية بغرض زيادة الإنتاج ومن ثم مواجهة الضـغوط التضخمية وما يترتب على ذلك من امتصاص في البطالة حيـث تلعـب دورا هامـا ومؤثرا في تحديد قرار الاستثمار، إذ أن المستثمر حين يقرر اختيار دولة ما للاستثمار فإن استفساره الأول بجانب استفسارات أخرى يكون عن المعاملة الضريبية التي يمكن

أن يخضع لها سواء من ناحية أرباحه أو الضرائب المقررة علـى منتجاتـه أو على دخله.

لذلك حرصت العديد من التشريعات المقارنة أن ترتكز حول هذه النقاط لتضـع أمام المستثمر مزايا وإعفاءات مشجعة على الاستثمار بالإضافة إلـى تسـهيل كافـة إجراءات تحصيل الضريبة إلى أقصى الحدود وفي نطاق السعي لجذب الاسـتثمارات يتم ذلك عن طريق دراسة الجدوى الاقتصادية للضرائب سواء للمسـتثمر أو للدولـة باعتبار أن تقرير ضريبة ما له جدوى اقتصادية وهي مقدار النفع الاقتصادي للمجتمع من تقرير الضريبة ومدى تأثيرها الجاذب أو الطارد للاستثمار.

إذ أنه عند فرض الضريبة على المستثمر يجب أن يتم الأخذ في الاعتبار مـدى استفادة الدولة من العائد الاقتصادي على الاستثمار والمتمثل في تشغيل العمالة وتنشيط المجتمع اقتصاديا وتنمية الصادرات للخارج وذلك بهدف تحقيق زيـادة فـي الـدخل الوطني وتوفير الحماية الاقتصادية الملائمة للصناعات الوطنية وتشجيع أو الحد مـن بعض المشروعات تبعا لخطة التنمية الاقتصادية عن طريق التميز السعري للضـريبة بين الأنشطة المختلفة.

---

[1] أحمد عبد العزيز الشرقاوي، السياسة الضريبية والعدالة في مصر ،معهد التخطيط القومي مصر 1981 ص11،10

لذلك فقد اتبعت الدولة في الوقت الحاضر سياسة ضريبية مشجعة لدفع عجلة الاستثمار واعتبار العائد الاقتصادي لإقامة المشروعات الأكثر جدوى لتشغيل العمالة وخلق فرص عمل جديدة وذلك بزيادة نسبة الإعفاءات وأيضا إلغاء ضريبة القيمة المضافة وبعض الإعفاءات العديدة سنتعرض لها لاحقا.

حيث أن الاستمرار في زيادة العبء الضريبي يعتبر الطريق السهل في المدى القصير، ولكن تأثيره في المدى المتوسط والطويل الأجل مكلفا للغاية، إذ يؤدي إلى انتقال رؤوس الأموال والاستثمارات للخارج حيث المناطق والدول الأفضل اقتصاديا والتي تقدم امتيازات جبائية معتبرة.

ويمكن تقسيم أهداف الإعفاءات إلى :

- أهداف مالية

بمعنى توفير موارد مالية للدولة،و ذلك بعدم التمادي في التوسع في الإعفاءات لرفع الحصيلة الضريبية للوفاء بالالتزامات المختلفة والقيام بالخدمات العامة كما وكيفا لأفراد المجتمع.

- أهداف اقتصادية

وهو توفير الحماية الملائمة للصناعات الوطنية والتشجيع أو الحد من بعض الصناعات تبعا لخطة التنمية الاقتصادية عن طريق التميز السعري للضريبة بين الأنشطة المختلفة.

- أهداف اجتماعية

و ذلك بتوزيع العبء الضريبي بين كافة أفراد المجتمع على أساس المقدرة التكليفية لكل منهم مثل :إعفاء أصحاب الدخول المنخفضة والأخذ بمبدأ التدرج في أسعار الضريبة واستخدام بعض الحوافز الضريبية، ولا شك أن مهمة الموازنة بين هذه الاعتبارات تقع على عاتق السياسة الضريبية.

ومن الملاحظ أن القوانين التي تنص على إعفاءات ضريبية أنها عادة تعفي المشروع لعدد من السنوات تحسب ابتداء من أول سنة مالية تالية لبداية النشاط أومن بداية النشاط.

وقد عهدت الدولة منذ السنوات الأخيرة إلى إتباع مختلف الأساليب لتشجيع الاستثمار سواء الخارجي أو الداخلي ابتداء بتوفير مناخ الأمن.

المطلب الأول :مفهوم السياسة الضريبية

نجد السياسة الضريبية قديما، وبالضبط لدى التقليديين، كان يقتصر دورها فقط على إحداث توازن بين النفقات والإيرادات، وكانوا حريصين على هذه المعادلة لأن أي خلل بين عناصر الإيرادات والنفقات قد يضر بالمكلفين بدفع الضريبة إذا ما تجاوزت الإيرادات حجم النفقات والعكس يضر بمالية الدولة ويجعلها غير قادرة على تحمل الأعباء العامة للمجتمع[1].

غير أن تطور دور الدولة وازدياد تدخلها في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، كما سبق التعرض له سالفا، هذا التطور صاحبه تطور في مضمون السياسة الضريبية بحيث أصبحت لها مفهوم جديد يتمثل في دورها التدخلي باستعمالها أداة فعالة لإصلاحات عدم التوازن في مجالات عدة أهمها:

أولا :من الناحية الاقتصادية

أصبحت أداة تحفيزية للاستثمار وكذا الحد من حدوث مختلف الأزمات الاقتصادية كالتضخم، الكساد وكذا الركود الاقتصادي.

ثانيا :من الناحية الاجتماعية

نجد الضريبة تعلب دورا فعالا في تقليل الفوارق عند توزيع الدخول والعمل على خلق مناصب عمل جديدة للتقليص من حدة البطالة قصد تخفيض الأعباء الضريبية التي يتحملها النشاط الاقتصادي، وذلك لتخفيض مجمل تكاليف الإنتاج.

وعليه أصبحت السياسة الضريبية الحديثة هدفها هو تحقيق توازن شامل عبر مختلف القطاعات الاقتصادية مما يجعلها تتماشى والسياسة الاقتصادية للدولة، كما نذكر بأن الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها النظام الضريبي في أي دولة سواء من الناحية الاقتصادية أو الاجتماعية، يجب أن تخضع لنظام الأولويات بالنسبة للجانب السياسي أو الاقتصادي أو الاجتماعي.

[1] صالح الرويلي :اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، عام 1988، ص55.

كما أن الاختلاف في تحقيق الأهداف تختلف باختلاف النظام السياسي والاقتصادي والاجتماعي، وكذا مدى تقدم أو تأخر الدولة اقتصاديا ومن ثم لا بد من التعرض للسياسة الضريبية المتبعة في الدول المتقدمة والمتخلفة على الشكل التالي.

المطلب الثاني :السياسة الضريبية في الدول المتقدمة والنامية

أولا :السياسة الضريبية بالدول المتقدمة

انطلاقا من الجهاز الإنتاجي المتقدم وكذلك ضخامته بما يحتويه من وسائل إنتاج جد متطورة وكذلك مرونته وتماشيه مع كل التغيرات الاقتصادية.

إن ملكية وسائل الإنتاج الخاصة وسيطرة القطاع الخاص يجعل الاقتصاد الرأسمالي عرضة لكل التقلبات الاقتصادية وبالتالي تعرضه لمختلف الأزمات الاقتصادية والاجتماعية مما تضطر الدولة للتدخل أثناء أزمة الكساد باستعمال سياسة ضريبية بتخفيض المعدلات الضريبية على أرباح المؤسسات من أجل رفع مستوى الطلب على السلع والخدمات.

كما أن زيادة نفقات الدولة، تنجر عنها زيادة في الإنفاق على السلع والخدمات، غير أن هذه الزيادة تتوقف على حجم مضاعف الاستثمار[1] الذي بدوره يتوقف على الميل الحدي للاستهلاك كما وضعه كينز على الشكل التالي:

$$\text{مضاعف الاستثمار} = \frac{1}{1 - \text{الميل الحدي للاستهلاك}}$$

وبالنظر إلى هذه المعادلة نجد بأنه كلما ازداد الميل الحدي للاستهلاك كلما أدى ذلك إلى ارتفاع الإنفاق الحكومي إلى زيادة أكبر في الإنفاق الكلي وهذا بفعل مضاعف الاستثمار.

لكن في حالة الانتعاش الاقتصادي الذي ينجم عنه عادة التضخم، الأمر الذي يؤدي بالدولة إلى استخدام السياسة الضريبية لمعالجة هذه الظاهرة برفع معدلات الضريبة من أجل امتصاص الكتلة النقدية الزائدة.

---

[1] مضاعف الاستثمار :إن الزيادة في الإنفاق على الاستثمار تؤدي إلى زيادة الدخل الوطني بمقدار هذه الزيادة الأولية في الاستثمار فحسب بل بكميات مضاعفة تقدر بما تؤدي إليه هذه الزيادة في الاستثمار من نفقات متتالية على الاستهلاك، وتسمى العلاقة بين الزيادة في الدخل الوطني والزيادة في الاستثمار بمضاعف الاستثمار، المصدر :حمدية زهران مشكلة تمويل التنمية، دار النهضة العربية مصر عام 1971 ص 177.

ثانيا :السياسة الضريبية بالدول النامية

إن التقلبات الاقتصادية التي تحدث في الدول المتقدمة ناتجة عـن ضـخامة جهازهـا الإنتاجي الذي يعتبر المصدر الأساسي لنشـوء الأزمـات الاقتصـادية والاجتماعيـة والطبيعية للنظام السياسي[1]، الأمر الذي يؤدي إلى اختلافات السياسة الضريبية التـي تنتهجها الدولة النامية لضعف جهازها الإنتاجي مـن ناحيـة وارتبـاط اقتصـادياتها باقتصاديات الدولة المتقدمة.

مما يستدعي وضع سياسة ضريبية مغايرة تماما لما هـو متبـع فـي الـدول المتقدمة، و ذلك للحد من ظاهرة البطالة مما يستدعي العمل على تعبئة المصادر المالية المتوفرة وتحريك الموارد البشرية العاطلة عن العمل، وتعمل على تشجيع الاستثمارات المحلية والأجنبية قصد إقامة جهاز إنتاجي قوي قادر علـى تـوفير مختلـف السـلع والخدمات في الأسواق المحلية ومنافسة السلع الأجنبية، وخاصـة تخفـيض التكـاليف والضريبة تعتبر جزء مكون للتكاليف الكلية للسلعة.

(1) حميدات محمود :دور السياسة الميزانية في تمويل التنمية ، تطبيق عملي ق بالجزائر ، أطروحة الدكتوراه ، الجزائر عام 1995 .ص162

خاتمة الفصل :

تمثل الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما، يجب أخذها بعين الاعتبار عند وضع وتحديد إستراتجية لكل مؤسسة لأنها بإمكانها أن تؤثر عند اتخاذ أي قرار بالنسبة لمختلف وظائف المؤسسة، ومن ثم التأثير على مراكزها المالية مما يؤدي إلى زوالها وخروجها من الحياة الاقتصادية ومن بين مميزات الضريبة المرونة، باعتبارها قابلة للتغير والتعديل وكذا المراجعة من قبل المشرع، وعليه يمكن التحكم في آثارها والحد منها، وذلك من خلال إعادة النظر في معدلاتها ووعائها وطرق تحصيلها.

وباعتبار النظام الضريبي يتشكل من مجموعة الضرائب ولما لهذه الأخيرة من آثار مختلفة على الاقتصاد الوطني يستوجب علينا وضع نظام ضريبي دقيق، يحد من آثار الضرائب وهذا ما نتطرق إليه في الفصل القادم بعنوان النظام الضريبي مفهومه وأركانه، وتأثره بالتغيرات الاقتصادية والنظام الاقتصادي.

الفصل الرابع : النظام الضريبي

"مضمونه، أركانه، تأثره بالتغيرات الاقتصادية والنظام الاقتصادي"

المبحث الأول: مفهوم النظام الضريبي وأركانه

المبحث الثاني: النظام الضريبي في ظل الأنظمة السياسية المختلفة

المبحث الثالث: أثر الهيكل الاقتصادي في النظام الضريبي

المبحث الرابع: أثر التغيرات الاقتصادية في الضرائب

الفصل الرابع: النظام الضريبي "مضمونه، أركانه، تأثره بالتغيرات الاقتصادية والنظام الاقتصادي"

- تمهيد:

إن النظام الضريبي هو عبارة عن مجموعة الضرائب التي تفرضها الدولة على المكلفين بدفع الضريبة في زمن معين، بما فيها الضرائب المباشرة وغيـر المباشـرة، العامة، النوعية، ويعتبر أداة ووسيلة فعالة بيد الدولة لتحقيق الأهـداف التـي ترجـو الوصول إليها[1].

وتتعدد الأنظمة الضريبية وتتنوع باختلاف العناصر والمعطيات المكونـة لهـا، حيث تتسم الأنظمة الضريبية في الدول المتقدمة بتفوق كبير للضرائب المباشرة التـي تطبق بشكل ضريبة عامة على الدخل، في حين نجد بالنسبة للدول النامية أن الضرائب غير المباشرة أي الضرائب المفروضة على الإنفاق وكذا الرسوم الجمركية هي التـي تشكل نسبة كبيرة من الإيرادات الضريبية الإجمالية للدولة.

ويتأثر النظام الضريبي بالبيئة الاقتصادية والاجتماعية وبالأهداف التي تحـددها السلطة الحاكمة، وتسعى إلى تحقيقها من خلاله، وبذلك نجد أن النظـام الضـريبي لا يقتصر على كونه مجموعة قواعد قانونية وأصول فنية تحدد وعاء الضريبة ومعـدلها والإعفاءات المختلفة المتعلقة بها ومراحل تحققها وجبايتها، بل هو أيضا عبـارة عـن إجمالي العناصر الاجتماعية والاقتصادية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في سبيل تبني قواعد قانونية تتلاءم مع النظام الاقتصادي والاجتماعي للدولة.

فلا يمكن أن يتم وضع هذا النظام الضريبي بصورة عشوائية وفق مبادئ ثابتـة تقرها السلطة التشريعية وإنما هو حصيلة دراسـة الواقـع الاجتمـاعي والاقتصـادي والعلاقات المتبادلة بين القطاعات الاجتماعية والاقتصادية للبلاد.

[1] يونس أحمد البطريق : المالية العامة، مرجع سابق، ص135.

المبحث الأول: مضمون النظام الضريبي وأركانه

هناك مفهومان أساسيان للنظام الضريبي الحديث الأول هـو المفهـوم الشـامل والثاني محدود.

فبالنسبة للمفهوم الشامل هو عبـارة عـن مجموعـة العناصـر الإيديولوجيـة والاقتصادية والفنية التي يؤدي تفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان أو وجود ضـريبي معين[1].

وهذا التعريف ينطبق على كل الأنظمة الضريبية في العالم بحيث نجد أن كـل نظام ضريبي لا بد أن يحتوي على مبادئ سياسية وكذا اقتصادية وطرق فنية، تتماشى والنظام السياسي والاقتصادي للدولة.

بمعنى أن النظام الضريبي حسب هذا المفهوم تختلف مظاهره وكذا محتوياته من مجتمع اشتراكي إلى مجتمع رأسمالي بينما نجد التعريـف المحـدود لمفهـوم النظـام الضريبي والذي يعني مجموع القواعد القانونية والفنية التي تمكـن مـن الاسـتقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط فالتحصيل[2].

أما بالنسبة لأركان النظام الضريبي فتتمثل في الهدف والوسيلة.

المطلب الأول: الهدف والوسيلة

أولا: الهدف

تبعا لما تطرقنا إليه فيما يتعلق بالمفهوم الشامل للنظام الضريبي بأن هذا الأخير تختلف أهدافه الاقتصادية والاجتماعية من دولة إلى أخرى حسب فلسفة الدولة السياسية والاقتصادية وكذا الاجتماعية، والتي من خلالها يعمل النظام الضـريبي كـأداة فعالـة لتحقيق ما تصبو إليه الدولة من أهداف مختلفة.

فقد يكون هدف الدولة بالدرجة الأولى اقتصاديا أي العمل على تنمية وترقية هذا القطاع الحيوي الهام والذي من خلاله تتمكن الدولة من تطوير القطاعات الأخرى، ومن ثم فالدولة تعمل على وضع نظام ضريبي يعمل من أجل تحقيق هذا الهدف وقد يختلف

---

[1] يونس أحمد البطريق : النظم الضريبية، الدار الجامعية، عام 2001، ص19.
[2] نفس المرجع السابق.

هذا الهدف بالنسبة لدولة أخرى، ومن ثم لا بد من وضع نظام ضريبي يتماشى وهـذه السياسة.

ثانيا: الأداة

بعد قيام الدولة بتحديد الهدف المنشود تحقيقه لا بد من البحث على الوسيلة التي تستعملها الدولة لبلوغ ذلك الهدف وتتكون الوسيلة مـن العنصـر الفنـي والعنصـر التنظيمي.

1- العنصر الفني:

هو اختيار الأداة الفنية التي تسمح للدولة بتحقيق أهدافها الماليـة والاقتصـادية وبالتالي فالدولة الرأسمالية تختار الوسيلة الفنية بما تسمح لها بتحقيـق أكبـر حصـيلة ضريبية دون الأخذ بعين الاعتبار الظروف الاجتماعية لدافع الضريبة.

كما أنها لا تولي اهتمام كبير للإعفاءات الضريبية ولا لسعر الضريبة، بحيـث تعمل على توسيع الحقل الضريبي دون التوسع فـي الإعفـاءات وتخفـيض أسـعار الضرائب المختلفة، في حين نجد ذلك في الدول الاشتراكية، الاهتمام الأكبر عند فرض الضريبة بالجانب الاجتماعي وحتى الاقتصادي، وكذلك اختيار الوسائل الفنيـة التـي تسمح لها بالتمييز بين السلع الضرورية والسلع الكمالية، وبـين الـدخول المنخفضـة والدخول المرتفعة، بحيث تجعل هذه الوسائل الفنية من الضريبة أداة على جانب كبيـر من المرونة والكفاية لتخطيط كل من الإنتاج والتوزيع.

2- العنصر التنظيمي:

لكي يتمكن النظام الضريبي من تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المحددة مسبقا، يجب على الدولة أن تعمل على توفير الإدارة اللازمة بحيث تكون على درجـة عالية من الكفاءة من أجل ربط الضريبة وفق التشريع المحدد لذلك المكلف وتحصـيل الضريبة بما يحقق العدالة الضريبية[1].

وتتجلى أهمية هذا العنصر في حفاظه على التنسيق بين الضرائب المختلفة التي تحتوي على النظام الضريبي، ضرورة مراعاة الوجود السابق لبعض هذه الضـرائب، وذلك من أجل المحافظة على الهدف العام للنظام الضريبي الضروري في مجمله.

---

(1) يونس أحمد البطريق : النظم الضريبية، مرجع سابق، ص 25-26-27.

المبحث الثاني: النظام الضريبي في ظل الأنظمة السياسية المختلفة

سبق وأن تعرضنا للضريبة والدور الذي قامت به في تحصيل الضـريبة مـن الأفراد والمؤسسات ثم إعادة توزيعه مرة أخرى بين مختلف فئات المجتمع سواء عـن طريق مساعدات مالية مباشرة وغير مباشرة.

كما أن الضريبة استخدمت كأداة تحكم في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعيـة، أي كوسيلة من أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية.

فهذا العمل الذي تقوم به الضريبة من شأنه أن يثير تناقضات من حيث توزيـع العبء الضريبي بين مختلف فئات المكلفين كما يثير تناقضا بين اعتبـارات الحصـيلة الضريبية واعتبارات العدالة الاجتماعية.

إن النظام الضريبي ولدى معالجته هذه التناقضات لا يتوقف على الاعتبـارات المالية والفنية وحدها[1] بل يتوقف بالدرجة الأولـى علـى الاعتبـارات الاقتصـادية والاجتماعية وكذا السياسية، بمعنى عند وضع نظام ضريبي معين لا بد من الأخذ بعني الاعتبار النظام الاقتصادي الذي يتلاءم ومكانة النظام الضريبي ودوره.

وسنحاول في هذا الفصل التعرض للانعكاسات التي تحدثها الأنظمة الاقتصادية المختلفة على النظام الضريبي أي العمل الذي يقوم به وذلك من خـلال وضـع الفـن الضريبي الذي يناسبه أي تحديد الوعاء الضريبي الملائـم وكـذا المعـدل الضـريبي الواجب تطبيقه على مختلف الأوعية مع الأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية للمكلـف بدفع الضريبة.

فنجد بأن النظام الاقتصادي يفرض على النظام الضريبي، وبعبارة أخرى يحدد له بطريقة غير مباشرة فلسفته ويحدد له الطرق والوسائل الواجب استخدامها لمعالجـة التناقضات السالفة الذكر، وهو ما يؤدي بنا إلى دراسة كـل مـن النظـام الرأسـمالي والنظام الاشتراكي ومدى تأثيرهما على النظام الضريبي، بمعنى كيـف يتعامـل هـذا الأخير بمعالجة المشكلات الاقتصادية والاجتماعية.

---

(1) مرسي حجازي : النظم الضريبية ، جامعة الإسكندرية 1978 ، ص 25

كما نؤكد بأن النظام الضريبي في ظل النظام الرأسمالي عليه أعباء كثيرة في جميع المجالات من النظام الضريبي في الاشتراكية نظرا للحرية الاقتصادية التي يتمتع بها النظام الرأسمالي.

المطلب الأول: أثر النظام الليبرالي في النظام الضريبي

إن النظام الليبرالي يرتكز أساسا على الملكية الخاصة لوسائل الإنتاج والحرية الفردية لممارسة النشاط الاقتصادي وتشجيع الأفراد على تحقيق أرباح كثيرة، هذه المبادئ الأساسية للنظام الليبرالي، كانت الباعث الأساسي إلى انقسام المجتمع إلى طبقتين هما: طبقة رأسمالية وطبقة عاملة.

فبالرغم من محافظة النظام الليبرالي على هذه المبادئ الأساسية الليبرالية، إلا أنه سجل تغيرا ملحوظا في دور الدولة وفي سياستها[1].

ومن ثم بإمكاننا أن نقسم مراحل تطور النظام الليبرالي إلى مرحلتين وهما :

مرحلة الدولة الناشئة (المستهلكة) وهذه مرحلة "الحرية الاقتصادية و"الضريبة المحايدة"، ومرحلة الدولة المتداخلة وهي مرحلة التدخل الاقتصادي و"الضريبة الوظيفية"، من خلال التطور للنظام الليبرالي نجد بأنه قد عكس لنا نوعين من النظام الضريبي الليبرالي، وهما النظام الضريبي التقليدي الذي كان في ظل الدولة الحارسة، والنظام الضريبي الوظيفي، وقد وجد أثناء مرحلة الدولة المتدخلة حينها تمكن النظام الليبرالي من إقامة جهاز إنتاجي قوي، ونحاول دراسة انعكاسات النظام الليبرالي على النظام الضريبي:

انعكاسات معطيات النظام الليبرالي في النظام الضريبي:

قدمنا بأن النظام الليبرالي قائم على الملكية الخاصة لوسائل الإنتاج وعلى النشاط الخاص، وعلى مساندة القطاع الخاص في تحقيق أكبر عائد مالي، فكل هذه المعطيات الأساسية تفرض على النظام الضريبي.

أن يكون في خدمة الاقتصاد الخاص، وفي العمل على زيادة التراكم الليبرالي، وهذا من خلال تحديده للوعاء الضريبي، ومعدل الضريبة ولدى قيامه باستقطاب جزء

[1] رفعت المحجوب : المالية العامة، مرجع سابق، ص406.

من ثروات الأفراد أثناء تطبيق أسلوبه الفني في تحصيل الضريبة، فيجب أن يترك للأفراد الأموال اللازمة لمقابلة احتياجاتهم ورغباتهم من السلع والخدمات، مع توفير لهم قدر من المال يخصص للاستثمار لخلق دخول جديدة وتنميتها من أجل الاستمرار في عملية التنمية.

كما يجب على النظام الضريبي المحافظة على الانقسام الطبقي الذي يعتبر عنصرا أساسيا من مكونات النظام الليبرالي، فكل المعطيات الأساسية السالفة الذكر أن يحافظ النظام الضريبي الليبرالي عليها، وعندها يكون قد توصل إلى حل مشكلة التناقضات التي كانت قائمة.

فالمرحلتين اللتين مر بهما النظام الليبرالي خلال تطوره كان للنظام الضريبي دور هام في كل مرحلة تبعا لطبيعة المرحلة وأهدافها كما قام بتقديم الحلول المناسبة لكل مرحلة.

ومن خلال دور النظام الضريبي المتغير خلال كل مرحلة نجد أن النظام الضريبي التقليدي كان وليد النظرية الاقتصادية التقليدية.

والنظام الضريبي الوظيفي وليد النظرية الاقتصادية الكنزية التي تدعو الدولة إلى التدخل الاقتصادي.

ونحاول إبراز انعكاسات النظام الضريبي خلال مرحلة الليبرالية الناشئة.

أولا: مكانة النظام الضريبي خلال مرحلة الليبرالية الناشئة "النظام الضريبي التقليدي"

نتقدم في هذا المبحث بإبراز مدى تأثر النظام الضريبي الليبرالي أثناء هذه المرحلة الأولى من مراحل تطور النظام الليبرالي وكذلك مدى مسايرته للمبادئ الأساسية لهذا النظام وأهدافه الاقتصادية والاجتماعية.

وهذه أبرز انعكاسات النظام الليبرالي على النظام الضريبي خلال مرحلتي تطوره.

1- انطلاقا من أن الاقتصاد الحر بإمكانه أن يحقق التوازن بين العرض والطلب وهذا تماشيا مع النظرية التقليدية التي تنص على حدوث التوازن التلقائي بين العرض والطلب، ومن ثم لا داعي للبحث على وسيلة لاستخدامها لتحقيق ذلك.

وعليه، فإن النظام الضريبي يجب أن يكون محايدا ولا يستعمل كأداة فعالة للتأثير في الاقتصاد الوطني، وتوجيه النشاطات الاقتصادية[1]. فكل مكونات النظام الضريبي يجب أن تبقى محايدة.

2- باعتبار أن هدف الاقتصاد الحر هو تحقيق تراكم رأسمالي كبير من أجل التدخل والتوسع أكثر في المجالات الاقتصادية المختلفة، وأن الضرائب المرتفعة تعد من الوسائل المعرقلة للنشاط الاقتصادي للاقتصاد الحر. وعليه، يجب إبعاد هذه الوسيلة وتخفيض معدلها.

وأحيانا تتدخل الدولة بإلغائها، إلا عند الضرورة وذلك من أجل تغطية نفقاتها العادية والتي تعتبر نفقات استهلاكية غير منتجة.

3- إن الهدف الأساسي للنظام الليبرالي في هذه المرحلة، هو عدم إلحاق أضرار مالية، بمالية القطاع الخاص، ودون تعرض أرباحه لمعدلات ضريبية مرتفعة وهو ما يعني تخفيض الضرائب المباشرة التي تكون هذه الدخول والثروات إحدى أوعيتها في حين يجب على الدولة أن ترفع في عدد الضرائب و تتوسع في الضرائب على الإنفاق، وهو ما يؤكد مساندة النظام الرأسمالي للضرائب غير المباشرة والتي تلحق أضرارا مالية كبيرة بأصحاب الدخول المنخفضة.

4- إن حيادية النظام الضريبي من خلال الضرائب المباشرة وغير المباشرة معناه الابتعاد وتماما عن العدالة الضريبية وهذا بعدم مراعاة الظروف الشخصية بدافع الضريبة، لكن ليس هذا فقط وإنما عند فرض الضريبة يجب تحفيز الأفراد الذين يمتلكون أموالا كثيرة بتخصيص أموالهم للاستثمارات المختلفة، وذلك بتخفيض الضريبة المفروضة على أرباحهم وعلى العكس دون مراعاة ظروف أصحاب الدخول المنخفضة والذين عادة ما يخصصون الجزء الأكبر من دخلهم للاستهلاك على السلع والخدمات وخاصة السلع الضرورية.

[1] عادل فليح العلي : المالية العامة و التشريع المالي و الضريبي ، دار الحامد المجيد للنشر و التوزيع 2003، ص 47

5-إن ارتفاع معدل الضريبة بارتفاع الأرباح يمثل عبئا كبيرا من وجهة نظر النظام الليبرالي خلال هذه المرحلة باعتباره يؤدي إلى تخفيض إدخارات الأفراد ومن استثماراتهم الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى التوقف على الإنتاج.

لذلك يجب أن تعمل الدولة بفرض ضريبة نسبية أي أن يكون معدلها ثابتا مهما ارتفع الوعاء الخاضع للضريبة، وهنا نجد انحياز هذا النظام كثيرا بتوسع الدولة في فرض الضرائب النسبية دون الضرائب التصاعدية.

ونستطيع أن نقول في نهاية هذه المرحلة من مراحل تطور النظام الليبرالي أن نؤكد بأنه ليس هناك تناقض بين النظام الليبرالي والنظام الاقتصادي وكذلك النظام الضريبي، انطلاقا من أن النظام الضريبي هو أداة ووسيلة تستخدمها الدولة للتدخل أكثر في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وكذلك لوجوب مسايرته للأهداف السياسية وكذا الاقتصادية بحيث نجد من أهداف النظام الليبرالي هو المحافظة على الاقتصاد الخاص وعلى كل المبادئ التي تحكمه.

ولذلك نرى النظام الضريبي محايدا وبعيد كل البعد عن الحياة الاقتصادية والاجتماعية بالإضافة إلى هدف النظام كان خلال هذه المرحلة هو العمل على تحقيق نموا اقتصاديا كبيرا وإقامة جهاز إنتاجي قوي في جميع القطاعات، الشيء الذي انعكس على مالية الأفراد الذين يعانون في دخل فردي منخفض، وعليه فإن العبء الضريبي الكبير تحملته هذه الفئة من المجتمع الليبرالي.

_ ثانيا : مكانة النظام الضريبي خلال مرحلة الليبرالية المتقدمة "النظام الضريبي الحديث"

لقد رأينا كيف تمكن النظام الليبرالي أثناء مرحلة تطوره الأولى الخاصة بمرحلة الليبرالية الناشئة والتي من خلالها تمكن من إقامة جهاز إنتاجي كبير، وذلك على حساب أصحاب دخول الأفراد المنخفضة ودون الاهتمام بالقدرة الشرائية لهذه الفئة، وهو ما يعني أنه أعطى اهتمام كبير للجانب الاقتصادي على حساب الجانب الاجتماعي.

فالبحث بشتى الطرق في سبل تحقيق الأرباح وتعظيمها من طرف الرأسماليين، دون إيجاد تنسيق بين مختلف المنتجين لعله هو السبب الرئيسي في حدوث الأزمة الاقتصادية العالمية التي ألمت بالاقتصاد الليبرالي وهي أزمة الكساد مما استدعت بالدول الليبرالية إلى التدخل في الحياة الاقتصادية ومحاولة معالجة هذه الأزمة مما أدى ذلك إلى تغير نظرة الدولة من نظرتها الاقتصادية إلى نظرتها الاجتماعية، من ناحية، وإلى إشراك النظام الضريبي كأداة ووسيلة تدخلية غير حيادية كما كانت في السابق، مما أدى إلى تغير مضمون النظام الضريبي خلال هذه المرحلة الثانية من مراحل النظام الليبرالي وهي الاعتناء بالجانب الاجتماعي وإيلائه اهتماما كبيرا، ورأت في النظام الضريبي الوسيلة الفعالة للقيام بذلك وتحقيق الهدف المنشود بما يتماشى ومتطلبات هذه المرحلة.

هذه النظرة الجديدة للنظام الليبرالي جعلت من النظام الضريبي أداة تدخلية تتجلى خلال المرحلة الثانية في :

1- إن توسع نظرة النظام الليبرالي وخصوصا عند حدوث أزمة الكساد التي ذكرناها سابقا بالاقتصاد الليبرالي جعلته يغير نظرته للضريبة، بحيث أصبحت وسيلة تدخلية في المجالات الاقتصادية والاجتماعية وكذا السياسية، بالإضافة لدورها التقليدي المتمثل بالجانب المالي.

ومن ثم أدى هذا إلى ارتفاع حصيلة الدولة من الضرائب وخاصة حصيلتها من الضرائب المباشرة باعتبارها تفرض على حقل ضريبي واسع تكون خلال المرحلة الأولى.

2- ولتجسيد فكرتها الجديدة، قامت الدولة بالتوسع أكثر في فرض الضرائب على الدخول والثروات بحيث أدت هذه الضريبة إلى تشكيل المورد الأساسي للدولة ولكن مع تطور تدخل الدولة وازدياد أعبائها وتدخلها أكثر في المجال الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، توسعت أيضا في فرض الرسوم على رقم الأعمال وكذا على القيمة المضافة.

3- نلاحظ بأن النظام الليبرالي الذي كان يفضل الضريبة النسبية التي تزيد من ثروات الأغنياء وتسيء إلى دخول الأفراد الفقراء، أصحت من منتهجـي فـرض الضـريبة التصاعدية وتوسيعها وذلك قصد تحقيق مفهوم العدالة الضريبية.

بالرغم من تغير سياسية النظام الليبرالي أثناء المرحلـة الثانيـة مـن تطـوره الاقتصادي، إلا أنه لم يغير من مبادئه الأساسية وهي الملكية الخاصة لوسائل الإنتـاج وتشجيع الاستثمارات الخاصة فقد أولى اهتمام كبير بسياسة القوة الشرائية وتدعيمها من أجل تمكين الأفراد "أصحاب الدخول المنخفضة" من الحصول على أكبر كمية من السلع والخدمات بأسعار تتماشى ودخلهم الحقيقي.

كما سعى جاهدا باستعمال النظام الضريبي كأداة لتفادي الأزمـات الاقتصـادية أحيانا، أو التدخل من خلاله عند حدوثها.

المطلب الثاني: أثر النظام الاشتراكي في النظام الضريبي

إن الدولة في ظل النظام الليبرالي لا تكون لها سيطرة تامة علـى المؤسسـات الاقتصادية، كما لن تستطيع أن تبسط نفوذها على الاقتصاد الوطني ومن ثـم فيجـب عليها أن تقوم بفرض ضرائب مختلفة من أجل تمويل النفقات العامة وكذا توجيه النشاط الاقتصادي وهو ما يدل على أهمية السياسة الضريبية والسياسة المالية بصـفة عامـة والسياسة الاقتصادية والاجتماعية بصفة خاصة.

كما نجد بأن السياسة الضريبية لها أهميتها لدى النظام الاشتراكي وذلك نظـرا للمبدأ الأساسي للدولة بالعمل على تقليل الفوارق بين دخول الأفراد والثروات. وعليـه فالضريبة تشكل أداة هامة من الأدوات المالية لتمويل النفقات العامة، وهنـا يجـب أن نطرح التساؤل التالي:

هل للسياسة الضريبية في الدول الاشتراكية أهمية كبيرة لما لها بالنسبة للدولـة الرأسمالية ؟

فتوضيح ذلك لا بد من التفريق بين ثلاثة أنواع من الاشتراكيات.

وهي النظام الشيوعي حسب المفهوم النظري والنظام الاشتراكي الماركسي، والنظام الاشتراكي المختلط[1].

1- نلاحظ بالنسبة للنظام الشيوعي انطلاقا من أن كل شيء يخضع لخطة وطنية من الإنتاج إلى الأسعار، وذلك من أجل تحقيق فائض اقتصادي يوجه لتمويل المؤسسات، ويتم توزيع خيرات الدولة لكل حسب حاجته، هذا ما يدل على انتفاء النظام الضريبي بهذه الدولة الشيوعية، بحيث لا حاجة له بفرض ضرائب للحصول على أموال، وكذا لا داعي لاستعمال الضريبة كوسيلة لتوجيه الاقتصاد الوطني.

2- بالرغم من امتلاك الدولة لكل وسائل الإنتاج في ظل النظام الاشتراكي وأن التخطيط مركزي وكل من حجم الإنتاج والأسعار محددة مسبقا وبالرغم من اتساع نطاق ملكية الدولة فنجد أن الضرائب ما زالت لها أهميتها، لكن تختلف عن أهمية الضرائب في النظام الرأسمالي، والهدف من وراء ذلك هو الحصول على إيرادات لتغطية النفقات العامة، وذلك نظرا لعدم اختفاء القطاع التعاوني والقطاع الخاص في هذه البلاد تماما.

كما أن المبدأ الأساسي الذي يقوم عليه هذا النظام هو لكل حسب عمله وعليه أن قيام الدولة بفرض الضرائب مختلفة على المؤسسات العامة هو الحفاظ على السيادة الوطنية وذلك لتمويل خزينة الدولة.

كما نشير بأن النظام الضريبي الرأسمالي وخلال فرضه لمختلف الضرائب يحافظ على تراكم رأسمال لدى الأفراد لتمكينهم من القيام باستثمارات عبر مختلف المجالات الاقتصادية، فهو بذلك يحافظ على التوازن الواجب توفره بين النظام الضريبي ومصلحة الأفراد.

أما في النظام الاشتراكي وانطلاقا من أن الدولة هي التي تقوم بدور تحقيق تراكم رأسمالي، وبالتالي لا تترك للأفراد مجال للاستثمار.

ونلاحظ في نهاية هذا المطلب ارتفاع الأهمية النسبية للضرائب المباشرة المفروضة على المؤسسات العامة للدولة، وانخفاضها على دخول الأفراد، وهذا الانخفاض دخل الفرد، كما نجد ارتفاع الضرائب غير المباشرة في هذه الدول بالرغم

[1] رفعت المحجوب : المالية العامة، مرجع سابق، ص411.

من آثارها السلبية على مستوى معيشة الأفراد إلا أن هدف الدولة هو التقليص من الاستهلاك وخاصة أثناء مرحلة التنمية الاقتصادية، كما نذكر بأن البلدان التي تتميز باقتصاد مختلط، أي التي تحافظ على القطاع الخاص، بالإضافة للقطاع العام، خاصة أثناء المرحلة الانتقالية إلى النظام الاشتراكي كما حدث ذلك بالجزائر بعد الاستقلال.

فهذه الدول تعمل على وضع نظام ضريبي يتماشى مع القطاعين سواء من حيث فرضه للضرائب أو لتوجيه النشاط الاقتصادي.

المبحث الثالث: أثر الهيكل الاقتصادي في النظام الضريبي

إن مختلف الاقتصاديات الدولية لا تعتبر على درجة واحدة من التقدم، أي أن الجهاز الإنتاجي يختلف من دولة إلى أخرى، سواء من حيث مكوناته أو مدى قدرته على الإنتاج، وعليه نجد لكل بنيان اقتصادي مشاكل خاصة به، وهو ما يتطلب سياسية اقتصادية مالية مختلفة لكل منهما، وبالتالي يتطلب نظام ضريبي خاص بكل واحد منهما، يقوم بمعالجة مشاكله الخاصة، كما يعمل على علاجها.

وحتى نتمكن من تحديد طبيعة النظام الضريبي لا بد من معرفة طبيعة الاقتصاد المتقدم والاقتصاد المتخلف وذلك قصد تحديد مشاكل كل واحد.

فعندما نقول هذه دولة متقدمة أول ما يتبادر إلى ذهننا هو أن هذه الدولة تمتلك جهازا إنتاجيا كبيرا بإمكانه أن يستغل الموارد المتاحة بما يحقق دخل وطني مرتفع، الأمر الذي يؤدي إلى ارتفاع دخل الطرد.

فمشكلة هذا البلد هو البحث على طرق ووسائل لإحداث توازن التشغيل الكامل بينما الدول المتخلفة هي التي لا تتمتع بجهاز إنتاجي ضخم، كما أنها غير قادرة على استغلال الموارد المتاحة، الشيء الذي يؤدي إلى انخفاض الدخل الوطني، وانخفاض متوسط نصيب الفرد من هذا الدخل.

وهنا تكمن مشكلة هذا البلد، وهي تكوين جهاز إنتاجي ضخم قادر على تشغيل الموارد المالية والبشرية العاطلة الغير مستغلة ويمثل هذا أساس عملية التنمية.

فمنطقي، كما سبق وأن ذكرنا، فإن المشاكل التي تقع بالدول المتقدمـة والـدول المتخلفة تنعكس على النظام الضريبي الملائم الواجب البحث عليه لاستخدامه في تفادي مشاكل كل بلد ومعالجة أخرى.

وهذا ما سنقوم بدراسته والمتمثل في النظام الضريبي في الدول المتخلفة والنظام الضريبي في الدول المتقدمة.

وقبل أن نتطرق إلى ذلك نشير بأن الاقتصاديات المتقدمـة ونظـرا لإنتاجيتهـا المرتفعة، وكذا ارتفاع دخل الفرد، وكذا اتساع نطاق المؤسسات بهذه الدول فهي تخلق أوعية ضريبية جديدة ومتعددة مما يؤدي إلى ارتفاع حصيلة الضرائب المباشـرة بهـا والعكس نجده بالنسبة للدول المتخلفة.

المطلب الأول: النظام الضريبي في الاقتصاديات المتخلفة

رأينا بأن المشكلة الأساسية لاقتصاديات الدول المتخلفة تتمثل في ضعف الجهاز الإنتاجي وعدم قدرته على استغلال الموارد المادية والبشـرية، وعليـه فـإن النظـام الضريبي دوره يتمثل في دعم سياسة التنمية عن طريق الحد من الاستهلاك وتكـوين المدخرات اللازمة لتمويل الاستثمارات وتشجيعها عن طريق تقديم امتيازات جبائية [1]، سواء للاستثمارات المحلية (الوطنية) أو الأجنبية وبالتالي نجد أن النظام الملائم لهـذه الدول هو التوفيق بين جمع المدخرات وتشجيع الميل للاستثمار، كما لا يجب عرقلـة العناصر المحركة للتقدم بعبء ضريبي ثقيل.

ونحاول توضيح مدى انعكاس البنيان الاقتصادي على النظـام الضـريبي فـي الدول النامية، وذلك في إطار مشكلتها الرئيسية التي ذكرناها سابقا.

تتسم اقتصاديات الدول النامية بخصائص عامة على الرغم من أنها تختلف فيما بينهـا من حيث مستوى الدخل الفردي، وفي طبيعة هياكلها الاقتصادية والاجتماعيـة ومـن حيث تنوع مواردها المادية البشرية ويمكن إيجازها بما يلي :

- انخفاض الدخل الفردي فيها بالمقارنة مع مثيله في الدول المتقدمة.

[1] قدي عبد المجيد : النظام الجبائي الجزائري و تحديات الألفية الثالثة ، الملتقى الوطني حول الاقتصاد الجزائري 2002

- ارتفاع نسبة البطالة بالدول المتخلفة عنها في الدول المتقدمة وذلك كمـا تبينهـا الجداول التالية:

الجدول رقم 03: جدول يبين نسبة البطالة في بعض الدول العربية وذلك عام 2003

الدولة	النسبة المئوية (%)
السعوديـة	15
عمـان	172
قطـــر	11,6
الجزائـر	23,7

المصدر : ملخص مقال الأستاذ مختار فيصل، العلاقة بين البطالة والنمو الاقتصادي والآثار على السياسات الاقتصادية وذلك من خلال الموقع الإلكتروني التالي : www.kantakji.com/figh/files/economics/7848.doc

الجدول رقم 04: جدول يبين نسبة البطالة في الدول المتقدمة السبع

الـدول / السنوات	كندا	فرنسا	ألمانيا	إيطاليا	اليابان	بريطانيا	الولايات المتحدة
2000	%6,8	%9,3	%7,8	%10,6	%4,7	%5,5	%4,0
2001	%7,2	%8,5	%7,9	%9,5	%5,0	%5,1	%4,8
2002	%7,7	%8,9	%8,7	%9,0	%5,4	%5,2	%5,8
2003	%7,6	%9,4	%9,6	%8,7	%5,3	%5,0	%6,0
2004	%7,2	%9,4	%9,7	%8,3	%4,7	%4,8	%5,5
2005	%6,8	%9,0	%9,5	%8,2	%4,5	%4,8	%5,4

نفس المرجع السابق.

لأن الطاقات الإنتاجية المطلوبة ضعيفة وفي كثير من الأحيان غير متوفرة، كما أن اليد العاملة تحتاج إلى فترات تدريبية وتكوينية.

بالإضافة إلى أن معظم الدول النامية نجد أن هناك تغلب الزراعة على البنيـات الاقتصادية، وبالتالي فإن سيطرة الزراعة على اقتصاديات هذه البلـدان بهـذا الشـكل

يجعلها تتعرض لكثير من التقلبات الاقتصادية الشديدة نتيجـة للتقلبـات فـي الإنتـاج والأسعار، لذلك فإن التنمية الاقتصادية لا بد أن تسعى لفتح المجال أمام الصناعة لتقوم بدورها وتقلل من سيطرة الزراعة على الاقتصاد الوطني لكي تضمن القضـاء علـى التقلبات التي تصيب النشاط الاقتصادي أو على الأقل التخفيـف مـن حـدتها نتيجـة للسيطرة الزراعية عليه.

وبما أن الضريبة هي إحدى الأدوات المالية الحديثة التي تستطيع مـن خلالهـا الدولة التأثير في السياسة الاقتصادية والاجتماعية، فمن الضروري استخدامها لتحقيـق هذه الأهداف.

لذلك يجب أن ينسجم النظام الضريبي في هـذه الـدول مـع هيكلـة القطـاع الاقتصادي والاجتماعي، ومؤثرا فيهما، لا أن يكون نظاما ضريبيا محايدا ويمكـن أن نجمل ملامح النظام الضريبي في الدول النامية بالنقاط التالية:

حيث تتراوح نسبة الاستقطاع الضريبي إلى الناتج المحلي الإجمالي في الـدول النامية (بين 10-25%)[1] ويرجع إلى:

- أن الضرائب لا تتناسب أهميتها مع أهمية القطاعات الاقتصادية، ففي كثير من الدول النامية تشكل الزراعة جزءا مهما من الناتج المحلي الإجمالي.

بالإضافة للخصائص التي ذكرناها نجد ما يلي:

- ضعف نسبة الادخار الوطني للناتج المحلي مما ينعكس سلبا في الميزانية العامة للدولة وعجز ميزان المدفوعات.
- ضعف القطاع الصناعي وانخفاض الإنتاجية وتخلف المستوى التقنـي وطـرق الإنتاج.
- عدم مرونة هياكلها الإنتاجية نسبيا، إذ أن الزيادة الكبيرة في الطلب الداخلي فيها لا تؤدي بسرعة إلى زيادة حجم الإنتاج.

ومع ذلك فإن حصيلة الضريبة الزراعية ضعيفة جدا وذلك إما لأنه معفى مـن الضرائب ويلقى الدعم والتشجيع الحكومي بهدف تحقيق الأمن الغذائي.

(1) الاقتصاد والأعمال، الموقع الإلكتروني : www.aljazeera.net /ne/exeres/47fd455E.-nbbe

- تسابق الكثير من الدول النامية، ورغبة منها في تحقيق تنمية اقتصادية شاملة في منح إعفاءات ضريبية لرؤوس الأموال الأجنبية لحاجتها لمصادر التمويل، لدفع عملية التنمية، كما تقوم به الجزائر وذلك بصدد إحداث انتعاش اقتصادي، هذا بالإضافة إلى منح إعفاءات لتشجيع قطاعات صناعية معينة، ربما لا تزال ضعيفة وبحاجة إلى المزيد من الدعم والتشجيع أو منح الإعفاءات لغايات اجتماعية.

كذلك من خصائص الدول النامية هو عدم التوازن في النظم الضريبية المطبقة، حيث تتسم النظم الضريبية في البلدان النامية بعدم التوازن بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير المباشرة، حيث تمثل الضرائب غير المباشرة في متوسطها ما يقارب (60-70%)[1] من مجموع إيرادات ضرائب الدولة، في حين نجد العكس بالنسبة للضرائب المباشرة في الدول المتقدمة بحيث تساهم بنسبة تتراوح ما بين (40-70%)[2].

ويرجع ارتفاع نسبة الدول النامية فيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة إلى ضعف الإدارة المالية حيث تفضل الضرائب غير المباشرة للحصول على الجزء الأكبر من إيراداتها لكونها لا تثير في تنظيمها وتحصيلها مشكلات معقدة.

كما أن انخفاض مستوى دخل الفرد واتساع احتمالات التهرب من ضرائب الدخل يجعل الاعتماد على ضرائب الاستهلاك ضرورة حتمية للحصول على الجزء الأكبر من الإيرادات في الدول النامية.

حيث في هذه الدول يصبح الاعتماد كبيرا على التجارة الخارجية لاستيراد الكثير من السلع الاستهلاكية الخارجية لاستيراد الكثير من السلع الاستهلاكية والمصنعة، ومن ثم فإننا نجد أن الضرائب الجمركية وخاصة على الواردات تحتل المركز الثاني وفي بعض الأحيان المركز الأول في هيكل النظام الضريبي.

أما الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية غالبا ما تتضاءل أهميتها في هذه الدول نظرا لصغر حجم القطاع الصناعي والتجاري ورغبة المشرع الضريبي في تشجيع قيام الصناعات المحلية وازدهارها.

(1) الاقتصاد والأعمال، مرجع سابق.
(2) تقرير التنمية البشرية لعام 1994، مركز دار المجالات ، الوحدة العربية، بيروت، ص206.

المطلب الثاني : النظام الضريبي في الدول المتقدمة ذات الاقتصاد الحر "اقتصاد السوق"

تسود الملكية الخاصة لوسائل الإنتاج في هذه الدول ويتخذ الأفراد الذين يملكون هذه العوامل القرارات الاقتصادية المتعلقة بتوجيهها إلى الأنشطة الاقتصادية المختلفة بحيث تحقق لهم أكبر ربح ممكن في ظل درجات متفاوتة من المنافسة وآلية الأسعار وحرية المستهلك.

وفي إطار هذا النظام الرأسمالي لا بد أن تحتل الضرائب مكانا بارزا، ولكي تقوم الحكومة بتأدية ما أوكل إليها من مهمات، فإنه يتعين عليها الحصول على ما يلزمها من موارد اقتصادية حيث أنها في مثل هذه النظم الرأسمالية، لا تملك الكثير من الموارد وبالتالي فإن حاجتها ماسة لفرض الضرائب لتحصل على ما يلزمها من إيرادات مع تزايد مهامها واتساع نشاطها.

ولتحقيق الدولة ما تصبو إليه المجتمعات الرأسمالية من تنمية اقتصادية، تسعى لاستخدام الضريبة كأداة لدفع قطاعات النشاط الاقتصادي لتعمل بأقصى معدلاتها مع المحافظة على النمو المتوازن بين القطاعات الصناعية والزراعية والخدمات وأن يحتوي النظام الضريبي على ما يكفي من الحوافز لتشجيع الاستثمار في مجالات التنمية المطلوبة ونلاحظ اعتماد النظم الضريبية الرأسمالية على الضرائب الشخصية، حيث تستخدم فيها الإعفاءات والتصاعد الضريبي لتحقيق أهداف العدالة في توزيع الدخول والحوافز لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية.

إلا أن الهيكل الضريبي في الدول الرأسمالية يختلف أيضا حسب متوسط دخول الأفراد وحسب الخدمات التي تقدمها الدول للمواطنين وحسب استخدام الضريبة للتأثر في التنمية الاقتصادية ويبرز هذا التباين من خلال اختلاف نسب توزيع حصيلة الإيرادات الضريبية بين الضرائب المباشرة على الدخول والضرائب غير المباشرة على الاستهلاك.

فنجد على سبيل المثال مساهمة الضرائب المباشرة في الإيرادات الضريبية الإجمالية في بعض الدول المتقدمة وذلك عام 1991 حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 05 : جدول يبين مساهمة الضرائب المباشرة في الإيـرادات الضـريبية الإجمالية

البلـد	%
كنـدا	59
اليابـان	73
الولايات المتحدة الأمريكية	62
البلـد	**%**
بريطانيا	43
أستراليا	72

المصدر: تقرير التنمية البشرية لعام 1994، مرجع سابق، ص206

ويتميز النظام الضريبي في دول الاقتصاد الحر بشكل عام باعتماده على نظـام الضريبة العامة وبمعدل مرتفع للاستقطاع الضريبي وذلك بسبب ارتفاع مستوى دخـل المكلفين وكفاءة الإدارة الضريبية والوعي الضريبي العالي.

فالمكانة المرموقة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاديات الحرة هي نتيجة طبيعية لهذا المجتمع الاقتصادي.

فالقسم الأكبر من الدخل الوطني يأتي من الصناعة والتجارة والخدمات، ومـن المعلوم أن مردود هذه القطاعات أعلى من مردود القطاع الزراعي، واليد العاملة فـي هذه الدول أكثر إنتاجية كونها متخصصة ومهيأة بشكل جيد للإنتـاج بالإضـافة إلـى توزيعها الفني والتقني حسب المهن.

فنجد أن المردود الزراعي بالبلدان المتقدمة الصناعية بلـغ عـام 1991 680 مليار دولار في حين أن كل البلدان النامية بلغ 527 مليار دولار(1).

(1) تقرير التنمية البشرية لعام 1991 مرجع سابق ص 181.

المبحث الرابع : أثر التغيرات الاقتصادية في الضرائب

إن النشاط الاقتصادي عموما يمر بمراحل تتكرر باستمرار هذه المراحل تتمثل في مرحلة الرواج والانتعاش ومرحلة الكساد والانكماش، ففي المرحلة الأولـى يـنجم عنها ارتفاع في الدخل الوطني وارتفاع في دخول الأفراد وتوزيعها وارتفـاع حجـم المعاملات بين مختلف القطاعات وارتفاع في الحصيلة الضريبية.

أما المرحلة الثانية تتميز بانخفاض المقدرة التكليفية للاقتصاد الوطني وانخفاض الدخل الوطني وانخفاض في الحصيلة الضريبية ومن ثم فإن هذه التغيرات الاقتصادية المتمثلة في المرحلتين السابقتين تنعكس على المقدرة التكليفية للاقتصاد الوطني وبالتالي على الحصيلة الضريبية.

فارتفاع الحصيلة الضريبية وانخفاضها متوقف على مدى قدرة الدولة في اختيار السياسة المالية وعليه اختيار السياسة الضريبية الملائمة التي تساير وهـذه التغيـرات الاقتصادية، كما أن تأثر الحصيلة الضريبية بدرجة معينة نتيجة للتغيرات الاقتصـادية يتوقف على قوة هذه الأخيرة وضخامتها.

ويمكن توضيح ذلك بهذين العاملين الأساسيين:

- قوة التغيرات الاقتصادية

فمن المعلوم أن النظام الرأسمالي يتعرض لتغيرات اقتصادية أكثـر قـوة مـن التغيرات التي يتعرض النظام الاشتراكي الذي يعتمد على خطة اقتصادية وطنية شاملة.

كما نجد أن الاقتصاديات المصدرة المتقدمة تكون عرضة للتأثر بدرجة كبيـرة بالتغيرات الاقتصادية في حين نجد الاقتصاديات الزراعية أو الدول المتخلفة أقل تـأثرا بهذه التغيرات، كما أن الاقتصاديات المصدر للمواد الأولية والمندمجة في الاقتصاديات المتقدمة تكون أكثر تأثرا من الدول المتخلفة والغير مصدرة للمواد الأوليـة وبالتـالي فكلما كانت التغيرات الاقتصادية أكثر قوة كلما أدى ذلك إلى تغير كبير في الحصـيلة الضريبية حتى عند افتراض ثبات سعر الضريبة[1].

[1] يونس أحمد البطريق : النظم الضريبية، مرجع سابق، ص174.

- حساسية الضرائب بالنسبة للتغيرات الاقتصادية

إن حصيلة الضرائب عادة ما تتأثر بـالتغيرات الاقتصـادية ولكـن حساسـية الضرائب وبالتالي النظام الضريبي كله يرتفع كلما أدت التغيـرات الاقتصـادية إلـى ارتفاع الحصيلة الضريبية بنسبة أكبر أو بنفس النسبة[1].

"العلاقة النسبية بين التغير في حصيلة الضرائب والتغيرات الاقتصادية".

ونجد أن حساسية[*] الضرائب بالمقارنة مع التغيرات الاقتصادية تتوقف علـى عاملين أساسيين هما :

أولا : مدى تأثر المادة المفروضة عليها الضريبة.

ثانيا : الفن الضريبي.

ونحاول دراسة هذين العاملين من خلال مطلبين :

المطلب الأول : مدى تأثر المادة المفروضة عليها الضريبة

نعني بهذا مختلف الأوعية الضريبية ومدى تأثرها بالتغيرات الاقتصادية ومدى تأثيرها في الحصيلة الضريبية ولتوضيح ذلك لا بد من التعرض للأوعية التالية :

أولا : الدخول

ثانيا : الإنفاق على الاستهلاك والمعاملات كذلك.

ثالثا : رأس المال "امتلاك رأس المال وانتقاله".

فهذه المواد الثلاثة تمثل الأوعية الضريبية لكن ليست على درجة واحـدة مـن الحساسية بالنسبة للتغيرات الاقتصادية نظرا لخصائص كل واحدة، فنجد وعاء الإنفاق عادة ما تكون الضريبة المفروضة عليه أكثر حساسية من الضريبة المفروضـة علـى الدخل وضريبة الدخل أكثر حساسية من الضريبة على رأس المال.

---

(1) رفعت المحجوب : المالية العامة، مرجع سابق، ص428.

(*)لا يصح الخلط بين حساسية (الضريبة) بالمعنى السابق الذكر و(مرونة الضريبة) وهي تتصرف عادة إلى قياس أثر التغير في سعر الضريبة في حصيلتها.

أولا : مدى تأثر الدخول بالتغيرات الاقتصادية

لقد سبق وأن تعرضنا لمدى تأثير التغيرات الاقتصادية في الحصيلة الضريبية، وبالتالي في النظام الضريبي بكامله وذلك من خلال مرحلة الانتعاش والرواج ومرحلة الانكماش والركود.

كما أن هذا الوعاء الخاص بالدخول ليست على درجة واحدة مـن الحساسـية وبالتالي لا بد من التعرض لمختلف الأوعية "الدخول" لتحديد ذلك.

1- نلاحظ بأن دخول المؤسسات الصناعية والتجاريـة تتـأثر كثيـرا بـالتغيرات الاقتصادية، فنجدها ترتفع أثناء مرحلة الانتعـاش والـرواج وذلـك لارتفـاع الأسعار والإنتاج، كما تنخفض أثناء الانكماش والركود نتيجة انخفاض الإنتـاج وانخفاض الأسعار.

فهذا التغير في إيرادات هذه الأوعية نتيجة التغيرات الاقتصادية، وهو ما يعني تأثر الحصيلة الضريبية بنسبة كبيرة في حين نجد بالنسـبة لـبعض الأوعيـة كأرباح المهن الحرة لا تتأثر كثيرا بهذه التغيـرات الاقتصـادية نظـرا لعـدم الارتباط بها.

2- لكن دخول رؤوس الأموال الثابتة كربح المباني وكذا الأراضي الزراعية، فإن حساسيتها بالتغيرات الاقتصادية ضعيفة نظرا لأن هذه النشاطات تحدد بعقـود طويلة، مما يؤثر على الحصيلة الضريبية وعدم حساسيتها بدرجة كبيـرة مـن الضرائب على دخول المشروعات الصناعية والتجارية.

3- كما نسجل بالنسبة لأجور العمال، ليست على درجة واحدة من الحساسية أثنـاء الانتعاش والانكماش بالنسبة للتغيرات الاقتصادية، بحيث نرى أنها تسجل فـي حالة الرواج والانتعاش الاقتصادي تطورا كبيرا وحساسية مرتفعة من تسجيلها حساسية أثناء مرحلة الانكماش و الركود الاقتصـادي ، و ذلـك لأن نقابـات العمال أثناء هذه المرحلة تقاوم بشدة انخفاض دخول الأفراد.

ونخلص في النهاية بأن الأجور أقل حساسية بالنسبة للتغيرات الاقتصادية مـن الأرباح التجارية والصناعية، ذلك أن الضرائب على الأجور لا تسـتجيب للتغيـرات

الاقتصادية بنفس النسبة التي تستجيب إليها الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية.

ومن ثم فإن حساسية الضرائب على الأجور أقل حساسية من الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية.

ثانيا: مدى تأثر الإنفاق:

ينبغي أن نفرق بين نوعين من الأوعية التي تخضع للضريبة على الإنفاق، لأن ذلك يوضح لنا مدى حساسية كل وعاء وتبعا للتغيرات الاقتصادية، وعليه تتأثر الحصيلة الضريبية.

فالضرائب الكمية عادة لا تتأثر بالتغيرات الاقتصادية كثيرا نظرا لأنها تفرض على عدد أو وزنا من السلعة الخاضعة للضريبة، بينما الضريبة القيمية فهي التي تفرض نسبة مئوية من الوعاء الخاضع للضريبة، فهي بذلك أكثر حساسية بالتغيرات الاقتصادية، مما يؤدي إلى تغير كبير في الحصيلة الضريبية، كما يجب أن ننبه بأن الضريبة على السلع الاستهلاكية الضرورية لا تتأثر كثيرا بالتغيرات الاقتصادية، إلا إذا حدثت هناك بطالة واسعة.

قبل إحلال الانتعاش الاقتصادي أو كان الانكماش سبب في حدوث بطالة كبيرة في حين نجد السلع الكمالية تتأثر كثيرا بالتغيرات الاقتصادية، كما أن الإنفاق على المعاملات "رقم الأعمال" تتمتع بتأثر كبير بالنسبة للتغيرات الاقتصادية، وهذا ما يدل على أن الضريبة على رقم الأعمال شديدة الحساسية أثناء مرحلتي الانتعاش والرواج والانكماش والركود وهو ما توصل إليه "جان مارشال" حينما لاحظ أن المادة المفروضة عليها "ضريبة رقم الأعمال" قد سجلت في فرنسا فيما بين الحربين العالميتين الأولى والثانية، وذلك أثناء مرحلتي الانتعاش والانكماش حساسية كبيرة[1].

ثالثا : حساسية رأس المال

عموما أن هذا الوعاء لا يتأثر كثيرا بالتغيرات الاقتصادية نظرا لعدم ارتباطه بالتغيرات في الإنتاج وفي الأثمان إلا بعد مدة.

---

(1) رفعت المحجوب : المالية العامة، مرجع سابق، ص433.

فالتركة تمثل رأسمالا بعيدا كل البعد عن التغيرات الاقتصـادية، وعليـه فـإن حصيلة الضرائب من جراء فرض ضرائب المعاملات في رأس المال قليلة الحساسية.

ونخلص عند نهاية هذا المطلب بأن الوعاء الخاضع للضريبة على الإنفاق "تمثل ضرائب غير مباشرة" تعتبر أكثر حساسية وتأثرا بالتغيرات الاقتصادية مما يؤثر سـلبا على الحصيلة الضريبية، في حين نجد الوعـاء الخاضـع للضـريبة علـى الأربـاح والثروات أقل حساسية وتأثرا بالتغيرات الاقتصادية "وهي ضرائب مباشرة".

كما أن الضريبة على المعاملات "رقم الأعمال" أكثر حساسـية لتأثرهـا أثنـاء مرحلة الانتعاش والانكماش، فالدولة تعمل على الجمع بين الضرائب المباشـرة الأقـل تأثرا والضرائب غير المباشرة التي هي أكثر تأثرا بالتغيرات الاقتصادية.

ومعنى ذلك أن تأثر مختلف الأوعية الضريبية بالتغيرات الاقتصـادية يسـمح للدولة باختيار النظام الضريبي الملائم الذي يقوم بتحديد مختلف النسب المئويـة بـين أنواع الضرائب بما يخدم الاقتصاد الوطني ويحمي المستهلك من الأعباء الضريبية.

المطلب الثاني : أثر الفن المالي

تعرضنا سابقا لتأثر العديد من الأوعية الضريبية بالتغيرات الاقتصادية، وانتهينا إلى أن تأثر الضريبة يتوقف على مدى تأثر الوعاء الخاضع للضريبة بالنسبة للتغيرات الاقتصادية.

ونحاول توضيح ذلك من خلال استعراضنا لمكونات الفن الضريبي ومدى تأثيره في الحصيلة الضريبية كما أنه بإمكانه أن يحد من تأثير التغيرات الاقتصـادية علـى الضرائب.

أولا : الظروف الشخصية "ضريبة شخصية"

إن الضريبة العينية وعند فرضها لا تأخذ بعين الاعتبار الظـروف الشخصـية لدافع الضريبة، وهي عندها تضر بالمقدرة التكليفية للمكلف، بينما الضريبة الشخصـية تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف.

فقبل فرض الضريبة، نقوم بتحديد المقدرة التكليفية للمكلف والتي تقرر بإعفاء حد أدنى لازم للمعيشة كما قد تقوم بإعفاء بعض المبالغ المالية لمقابلة بعض الأعباء العائلية.

وننتهي إلى نتيجة وهي أن الضرائب الشخصية أكثر تأثرا بالتغيرات الاقتصادية من الضرائب العينية، ولذلك نجد أن أكثر الدخول التي تكون معفية من الضريبة، قد تصبح خاضعة للضريبة نتيجة لارتفاعها أثناء مرحلة الانتعاش الاقتصادي، كما أن كثيرا من هذه الدخول المنخفضة تنخفض في مرحلة الانكماش مما يخرج من الحقل الضريبي.

ثانيا : سعر الضريبة

إن معدل الضريبة هو نسبة مئوية تطبق على الوعاء الخاضع للضريبة، فإذا ما طبق هذا المعدل كانت ضريبة قيمية، أما إذا فرض المعدل على كمية أو وزن معين من السلعة كان ذلك عبارة عن ضريبة كمية[1].

ونجد أن بالنسبة للأولى أكثر تأثيرا في الضريبة من الثانية، هذا من ناحية، في حين نجد أن الضريبة التصاعدية أكثر تأثرا من الضريبة التناسبية[2]، وتوضيح ذلك هو عند حالة الانتعاش ترتفع الدخول الخاضعة للضريبة بمعدل معين بخضوعه لمعدل مرتفع وخاصة في حالة التصاعد الإجمالي أو حالة التصاعد بالأجزاء وهذا ما نشاهده عند تطبيق السلم الضريبي الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي المطبق في الجزائر كما نوضحه لاحقا.

ثالثا : كيف يتم توزيع الحصيلة الضريبية

انطلاقا من أن الحصيلة الضريبية ارتفاعا وانخفاضا لها تأثير كبير على إيرادات الدولة العامة، وبالتالي مدى تأثيرها على تدخل الدولة في مختلف المجالات، كذلك من خلالها يتم تحديد إمكانية الدولة من التأثير في حجم الاستثمارات اتجاه العديد من النشاطات الاقتصادية، وبالتالي فإن الضريبة التي يحدد معدلها مسبقا أكثر تأثرا بالتغيرات الاقتصادية، في حين نجد أن الضريبة التي يحدد معدلها إلا لاحقا أقل تأثرا بالتغيرات الاقتصادية نظرا لما تتصف به بطول المدة أي في كثير من الأحيان يتم

(1) علي محمد خليل سليمان، أحمد اللوزي : المالية العامة، دار زهران، عام 1999، ص189.
(2) زينب حسن عوض الله : مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر، عام 2003، ص 172-173.

تحديد قيمتها لمدة طويلة وهذا ينعكس سلبا على الحصيلة الضريبية مما يحد من نشاطات الدولة اتجاه الاقتصاد الوطني.

رابعا : طرق تقدير الضريبة

لقد تعرضنا للطرق المتبعة في تحديد وعاء الضريبة والمتمثلة في التقدير الإداري المباشر "الإقرار المباشر"، المظاهر الخارجية، التقدير الجزافي، فنرى بالنسبة للطريقتين الأوليتين يتأثران بالتغيرات الاقتصادية لارتباطهما الوثيق بعوامل موضوعية تتماشى ومرحلتي الانتعاش والانكماش في حين نجد الطريقتين و هما "المظاهر الخارجية، التقدير الجزافي" لا تأخذان بعين الاعتبار تلك التغيرات الاقتصادية مما يضفي على هاتين الطريقتين صفة عدم الموضوعية، بالإضافة لعدم تأثرهما بالتغيرات الاقتصادية.

خاتمة الفصل :

أي نظام ضريبي باعتباره أداة ووسيلة حديثة، يؤثر في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، يكون له هدف معين، يسعى لتحقيقه وذلك باستخدام مختلف أنواع الضرائب المناسبة لكل مشكلة اقتصادية أو اجتماعية.

ومن ثم فإن هدف النظام الضريبي في النظام الرأسمالي يختلف عنه في الأنظمة الأخرى، كما يتأثر في التغيرات الاقتصادية التي تتمثل بمرحلتي الانكماش والرواج الاقتصادي وعندها وجب عليه التغير وفق هذه التغيرات الاقتصادية بما يخدم الاقتصاد الوطني، ويحمي المكلف الاقتصادي والجزائر كانت مستعمرة فرنسية، قد عرفت نظاما ضريبيا معينا، ونظرا لعدم توافق هذا النظام الضريبي وما تصبوا الدولة تحقيقه، أدى بالدولة إلى إجراء تعديلات ضريبية، تمهيدا لوضع نظام ضريبي حديث يتماشي ورغبات وطموحات المجتمع الجزائري، وهذا ما سنتعرض إليه في الفصل القادم من خلال عنوانه إستراتيجية الإصلاح الضريبي في ظل التغيرات الاقتصادية و السياسية .

الفصل الخامس : استراتيجية الاصلاح الضريبي في ظل التغيرات الاقتصادية والسياسية

المبحث الأول :التطور التاريخي للنظام الضريبي بالجزائر

المبحث الثاني :أسباب الإصلاح الضريبي وإستراتيجيته وأهدافه

المبحث الثالث :الضرائب الجديدة في ظل الإصلاحات الضريبية

الفصل الخامس :استراتيجية الإصلاح الضريبي في ظل التغيرات الاقتصادية و السياسية لعام 1991

- تمهيد :

نجد أن النظام الضريبي كان دوره مقتصرا في العصور القديمة على تمويل خزينة الدولة وذلك من أجل تغطية الإنفاق الوطني لكن مع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية تطورت وأصبحت مهام الدولة أكثر تعقيدا، مما جعلها تفكر في البحث على مصادر تمويل نظرا لتزايد أعباء الدولة، فكان بذلك النظام الضريبي من أهم الوسائل لتوفير ذلك.

و عليه كان البحث جيدا في النظام الضريبي و تطويره و إدخال إصلاحات جبائية تمس مختلف مكوناته أمرا ضروريا ، مما يتطلب إصلاحا اقتصاديا و سياسيا الذي يقع عبء القيام بهما على عاتق مؤسسات الدولة جميعها.

انطلاقا من هذا المفهوم ، و من واقع أن الاقتصاد الجزائري متجه نحو الانضمام في خضم الاقتصاد العالمي ، و هذا الاتجاه يتجلى من خلال تشجيع و تدعيم الانفتاح على الاستثمار الخارجي المباشر، و اتخاذ تدابير جديدة لتحقيق هذا الهدف بتحرير سياسة الأسعار .

كل هذه التوجهات الجديدة و الحديثة للدولة الجزائرية ، كان عليها إلزاما أن تقوم بإصلاح المحيط الضريبي ، كي يتماشى و هذه النظرة المستقبلية للاقتصاد الجزائري .

ونحاول التعرض لكل مراحله باختصار مع التركيز على المرحلة الأساسية والمتمثلة في مرحلة الإصلاح الضريبي لعام 1991 وذلك من خلال المحاور الأساسية التالية، أسباب الإصلاح الضريبي واستراتيجية هذا الإصلاح وأهدافه مع التعرض للهيكل الضريبي الحديث خلال هذا الإصلاح.

المبحث الأول :التطور التاريخي للنظام الضريبي بالجزائر

المطلب الأول :النظام الضريبي إبان الدولة العثمانية وحكم الأمير عبد القادر

أولا :النظام الضريبي إبان الدولة العثمانية

لقد عرف النظم الضريبي خلال مرحلة الحكم العثماني عام 1711 نوعين من الضرائب:

الأولى كانت تفرض وفق الشريعة الإسلامية أي الإيرادات المالية في الإسلام، وتتمثل في العشور والزكاة[1].

فالوعاء الأول يتمثل في محاصيل الأراضي الزراعية تخضع للعشور، مع الأخذ بعين الاعتبار مساحة الأرض المزروعة وكذا طبيعة الأرض.

و الوعاء الثاني يتمثل في مختلف أنواع الماشية فكان يخضع للزكاة.

أما الثانية فتشمل نوعين من الضرائب هما الضرائب العقارية والرسوم على الممتلكات :

- **النوع الأول** :الضرائب العقارية وتضم نوعين من الضرائب:

1- الضرائب العقارية وتسمى الخراج بحيث كانت تفرض على الأراضي الزراعية مقابل السماح لهم باستغلالها.

2- الهكور وهي عبارة عن رسم عقاري يفرض فقط على منطقة قسنطينة، ويمس الأراضي المملوكة من طرف أشخاص ويتم سداد قيمته نقدا.

- **النوع الثاني**:الرسوم على الممتلكات ويضم كذلك نوعين من الضرائب وهما الغرامة واللازمة La lazma.

1- الرسم الأول وهو الغرامة يتمثل في رسم يفرض على بعض الممتلكات بصفة جزافية.

2- الرسم الثاني وهو اللازمة وهو عبارة عن رسم يفرض على عروش القبائل وكذلك عبارة عن ضريبة تفرض على منتجات النخيل بجنوب الجزائر العاصمة وقسنطينة.

---

(1) Abdelkader bouderbal :La fiscalité à la portée de tous, la maison des livres, 3uème édition, 1987, p 21-22.

ثانيا :النظام الضريبي إبان حكم الأمير عبد القادر

لقد تميز النظام الضريبي بالجزائر في عهد الأمير عبد القادر وذلك عند إعلانه قائدا للجهاد، قام بتشريع قوانين ضريبية تمثلت في:

- العشور وكانت تفرض على المحاصيل الزراعية بنسبة 10/1.
- الزكاة وكانت تفرض على الأوعية التالية بنسب مختلفة :

1- 1% على الماشية.
2- 2,5% على الجمال.
3- 3% على الأبقار والحيوانات الأخرى.

لقد ركز الأمير عبد القادر على هذه الإيرادات الإسلامية خلال الحرب ضد الاستعمار الفرنسي، كما أضاف مصدر مالي آخر تمثل في المعونة التي تقدم من طرف المواطنين لمساعدة الجيش في حربه ضد الاستعمار، وكانت هذه الضرائب يتم سدادها نقدا أو عينا.

وقد سمح هذا النظام الضريبي بمكوناته الإسلامية بتحقيق مالية وصلت في حدود 1.500.000 فرنك فرنسي آنذاك[1].

نستطيع أن نقول بأن النظام الضريبي خلال المرحلتين السابقتين قائما على الإيرادات المالية الإسلامية وفق الشريعة الإسلامية، ولكن مع مجيء الاستعمار الفرنسي وبعد فترة تمكن من تغيير مكونات النظام الضريبي وفق مصالحه الخاصة وبما يخدم اقتصاده الوطني كما سنتعرض إليه لاحقا.

[1] Abdelkader Bouderbal :La fiscalité à la portée de tous, p23.

المطلب الثاني :مرحلة تطور النظام الضريبي الجزائري (1962-1991)

إن ما يميز فترة الاستقلال هو الفراغ الإداري الناتج عن هجرة الإطارات التي كانت تشغل مختلف المناصب بالمصالح الضريبية خاصة، مما أدى إلى تفاقم الوضع وكذلك تقلص الإيراد الضريبي الناتج عن الركود الاقتصادي في ذلك الوقت.

وأمام هذا الوضع قامت السلطة الجزائرية باتخاذ إجراءات جديدة وهي الإبقاء على النظام الضريبي المعمول به أثناء التواجد الفرنسي مع إدخال بعض التعديلات، فصدر المرسوم بتاريخ 1962/12/31[1] مفاده إلغاء جميع التشريعات السابقة.

ورغم صدوره إلا أن الجزائر استمرت في العمل بالنصوص الفرنسية والعمل بالهيكل السابق إلى غاية 1975/12/31 والذي يشمل على الخصوص.

- الضرائب على الدخل وتضم:
  - الضرائب على المرتبات والأجور.
  - الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية.
  - الرسم على النشاط المهني والتجاري.
  - الضرائب على الأجور العالية H.T.S.
  - الضرائب على زيادة القيم.
- والضرائب على الاستهلاك وتضم:
  - الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج T.U.G.P.
  - الرسم الوحيد الإجمالي على تقديم الخدمات T.U.G.P.S.

فعند بداية عام 1976 قامت الدولة ببعض التعديلات كإعفاء الأرباح الناتجة من القطاع الزراعي عام 1976 وذلك عقب صدور قانون الثورة الزراعية عام 1971، ثم أعيد فرض هذه الضريبة عام 1984 حيث المعدل المطبق هو 4%[2]، وعنده أصبح الهيكل الضريبي يتشكل من الضرائب التالية:

أولا :ضرائب مباشرة وتضم:

- ضرائب مركزية لفائدة الدولة.
- ضرائب ورسوم لفائدة الولايات والبلديات.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 62/91 المؤرخ في 1962/12/31 المتعلق بإلغاء التشريعات السابقة "أثناء فترة الاستعمار".
[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 1987، ص81.

ثانيا :ضرائب غير مباشرة وتضم.

ثالثا :الرسم على رقم الأعمال ويشمل الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي عند تأدية الخدمات.

رابعا :رسم التسجيل والطابع.

كما تم تعديل خلال هذه الفترة الممتدة من 1962-1991 وذلك برفع معدل الضريبة المفروض على الأرباح الصناعية والتجارية الذي كان 50% عام 1986 إلى 55% عام 1987 وهذا ربما لرفع الحصيلة الضريبية وبالتالي رفع الإيرادات العامة التي كانت الدولة وقتها بحاجة إلى أموال، نظرا لانخفاض سعر البترول خلال سنتي 1985- 1986 حيث انخفض سعر برميل النفط من 26,50 دولار عام 1985 إلى 13,50 دولار عام 1980[1].

ومن بين التعديلات كذلك تمثلت في بعض الإعفاءات على دخل الشركات الأجنبية[2] عام 1984.

- إعفاء المؤسسات المقامة في المناطق المحرومة على الأرباح الصناعية والتجارية لمدة خمس سنوات.

- الإعفاء الكلي للحرفيين من دفع الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية لمدة عامين.

كما تم بالمقابل رفع معدل الضريبة المفروض على دخل الشركات الأجنبية من 4% إلى 6% من نفس السنة.

كما شهد النظام الضريبي الجزائري عدة تعديلات في المعدلات الضريبية سواء بالارتفاع أو الانخفاض وكذلك الحال بالنسبة للإعفاءات من الضريبة حسب أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية.

سنتعرض لها عند تطرقنا للإصلاحات الضريبية التي حدثت بدءا من أول أفريل 1992 إلى يومنا هذا.

---

(1) التقرير الاقتصادي العربي الموحد لعام 1989، أبو ظبي، الإمارات العربية، 1989، ص58.

(2) قانون المالية الصادر في 1981/12/31.

المبحث الثاني :أسباب الإصلاح الضريبي واستراتيجيته وأهدافه

إن الضريبة اقترنت بوجود السلطة في المجتمع السياسي وتطور مفهومها بتطور وظائف هذه السلطة وأهدافها.

والمفهوم المعاصر للضريبة يقوم على اعتبارها إحدى المصادر الرئيسية، وكذا وسيلة فعالة تمكن الدولة وتساعدها على التدخل في الحياة الاقتصادية، لذلك فإن البحث في النظام الضريبي وإصلاحه الذي يتطلب إدخال تغييرات نحو الأحسن ، و عليه هو العمل على سد الفراغات و الثغرات القانونية الموجودة بالنظام الجبائي السابق، من أجل الرفع من مردوده ، و محاولة زيادة فعاليته ، بما يخدم الاقتصاد الوطني العام و الخاص، وهو ما يرتبط ارتباطا وثيقا بالإصلاح الاقتصادي وكذا السياسي الذي يقع عبء القيام بها على عاتق مؤسسات الدولة جميعها.

انطلاقا من هذا المفهوم ومن واقع أن الاقتصاد الجزائري يتجه نحو الانخراط في خضم الاقتصاد العالمي ومن مؤشرات هذا الاتجاه تعزيز الانفتاح على الاستثمار الخارجي المباشر، واتخاذ إجراءات باتجاه التحرير في السياسة السعرية، هذه النظرة المستقبلية للاقتصاد الجزائري، ولهذا السبب قامت الجزائر بإنشاء لجنة لإصلاح النظام الضريبي منذ 1987[(1)] والتي انتهت أشغالها سنة 1989 مقدمة اقتراحاتها المدونة ضمن تقرير يتضمن معالم الإصلاح الضريبي الجديد.

وقبل التطرق للأهداف ومن ثم البنية الجديدة للنظام الضريبي وكذا للاستراتيجية المتبعة لتطوير لا بد من طرح السؤال التالي والذي يعتبر أساسي في نظرنا لتوضيح أكثر مدى أهمية الإصلاح الضريبي ودورة في تنمية وترقية الاقتصاد الوطني.

ما هي الأسباب التي أدت بالدولة الجزائرية للقيام بإصلاح ضريبي جديد؟

المطلب الأول :أسباب الإصلاح الضريبي بالجزائر

نقصد بالإصلاح الضريبي إدخال تغييرات نحو الأحسن ، و عليه هو العمل على سد الفراغات و الثغرات القانونية الموجودة بالنظام الجبائي السابق، من أجل الرفع من مردوده ، و محاولة زيادة فعاليته ، بما يخدم الاقتصاد الوطني العام و الخاص.

(1) ahmed sadoudi la reforme fiscale,alger.anep.1995,p90.

و انطلاقا من الوضعية الاقتصادية والاجتماعية وكذا السياسية التي كانت تعيشها الجزائر، والتحولات التي كان يعيشها الاقتصاد الجزائري والانتقال إلى المرحلة الأخيرة وهي اقتصاد السوق وعقد الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والسعي إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، جعلت النظام القديم لا يساير ولا يواكب هذه المستجدات الحديثة.

ومن ثم أسباب القيام بإصلاح ضريبي جزائري جديد يخدم الاقتصاد الوطني ويحمي القدرة الشرائية للمواطن تعتبر كثيرة، نحاول التعرض للعديد منها على النحو التالي:

<u>أولا :عدم تغير النظام الضريبي:</u>إن النظام الضريبي لم تحدث به تغيرات جذرية وهذا منذ الاستقلال إلى نهاية 1991 ما عدا التغيرات التي طرأت على ضريبة المرتبات والأجور والتي توجهت بوضع سلم ضريبي خاص عام 1985[1].

<u>ثانيا:تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي</u>

إن الاستمرار في إجراء تغييرات في مختلف قوانين الضرائب جعل التحكم فيه وتطبيقه صعبا جدا سواء بالنسبة للموظفين أو المكلفين، كما أن تنوع الضرائب وتعدد معدلاتها، بالإضافة إلى اختلاف مواعيد تحصيلها جعل النظام الضريبي صعب التطبيق والتحكم فيه.

بالإضافة لما سبق نجد أن النظام الضريبي، اتصف بتغيرات كثيرة خلال الآونة الأخيرة، مما أدت إلى عدم استقرار النظام، فمثلا الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية تعرض معدلها إلى تغيرات محسوسة كما يلي[2]:

- 60% قبل تاريخ 1986./01/01
- 50% من 1986/01/01 إلى 1986/12/31.
- 50% من تاريخ 1989/01/01 إلى 1991/12/31.

---

[1] للاطلاع على السلم الضريبي الخاص بالمرتبات والأجور، اطلع على الوثيقة الرسمية الخاصة بدليل الضريبة على المرتبات والأجور الصادرة عن المديرية العامة للضرائب عام 1989.

[2] Rapport final du CNRF; janvier 1989.p 25

إن هذا التغير في معدلات الضريبة على أرباح الشركات الصناعية والتجارية كان عائقا أمام إدارة المؤسسة في اتخاذ قرارات مالية واستثمارية وحتى القيام بميزانيات تقديرية اتجاه هذا النظام الغير ثابت.

بالرغم من صفات النظام الضريبي بأنه دائم التغير لكن التغير المستمر والدائم خلال فترات قصيرة جدا هو الذي يجعله عائقا لا محفزا على الاستثمار.

ثالثا :مدى ثقل العبء الضريبي

إن تعدد الضرائب وارتفاع معدلها مقارنة مع معدلات الضريبة مع بعض الدول مثل الضريبة على أرباح الشركات يقدر بـ 55% عام 1989، بالمقارنة مع الولايات المتحدة الأمريكية فقد قدر بـ 34% إذ نلاحظ أن هناك فرق يقدر بـ 21%.

بالإضافة إلى ذلك نلاحظ أن تطور معدل الرسم على رقم الأعمال منذ سنة 1962[(1)] إلى غاية 1991 حدث ضغط كبير على خزينة المؤسسات بالرغم أن المستهلك هو الذي يتحمل أعباء الرسوم إلا أن الرسم على تأدية الخدمات لا يمكن استرجاعه.

ويتضح تطور معدل ذلك الرسم في الجدول التالي:

الجدول رقم 06 :تطور معدل الرسم على رقم الأعمال (من 1962 إلى1991)

المعدلات	الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج		الرسم الوحيد على تأدية الخدمات	
	1962	1991	1962	1991
المعدل المخفض	%6	%10	%4	%8
المعدل العادي	%12,5	%25	%6	%10
المعدل المضاعف	%22,5	%40	%15	%50

Source :rapport de FMI. La fiscalité des sociétés, Alger 1993.p 66

(1) Mustapha Ben sahli , application de la taxe unique globale à la production OPU Alger ; 1983.p20

رابعا:لا مركزية ضريبة B.I.C و T.A.I.C في المؤسسة

حيث في عام 1975[1]أقر المشرع الجزائري بأن الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية تفرض على الوحدات وليس على المؤسسة بمعنى في حالة خسارة المؤسسة وأن وحداتها حققت أرباحا، فعليها سداد الضريبة التي تفرض على أرباح وحداتها.

فإذا افترضنا أن عدد الوحدات الإنتاجية التي تنتمي للمؤسسة هي 12 وحدة نجد أن ثمانية منها (08) فقط حققت أرباحا والباقي مني بخسارة، لكن في المجموع قد تكون المؤسسة خاسرة.

لكن حسب هذا القانون يجب فرض الضريبة على أرباح الوحدات التي حققت ربحا.

لكن هذا القانون تم إلغاؤه عام 1989[2]، بحيث أقر المشرع الجزائري بفرض ضريبة B.I.C على مستوى المؤسسة عكس الأول الذي كان يفرض على الوحدات.

خامسا :إقرار الضريبة النسبية المفروضة على دخول المؤسسات

تدل على عدم عدالة الضريبة وذلك مهما ارتفع الدخل، فالمعدل يبقى ثابت بمعنى عدم خضوع هذه الدخول لمعدلات متصاعدة، لكي تكون الضريبة أكثر عدالة في هذا الصدد نسجل بأن الضريبة المفروضة على الدخول من المصدر تكون أقل تهربا من الضريبة بالنسبة للمؤسسات التي يتم تحصيل الضريبة في نهاية السنة وعلى دفعات.

وفي هذا الصدد فقط سجلت المديرية العامة للضرائب تهرب ضريبي قدر بصورة تقديرية 40 مليار دينار جزائري وهذا في عام 1984.بالإضافة للتغيرات السياسية التي حدثت في الجزائر عند نهاية 1989 والتي سنت فيها قوانين تسمح بالتعددية الحزبية عوض الحزب الواحد الذي كان الموجه الوحيد للاقتصاد الوطني والسياسة العامة للدولة.

[1] Rapport final de CNRF .référence precedente. p 6

[2] لمعرفة أكثر إطلع على قانون المالية لعام 1989 من خلال المادة 08.

المطلب الثاني :إستراتيجية الإصلاح الضريبي لتطوير النظام الضريبي

من المتفق عليه هو ضرورة إصلاح النظام الضريبي ليس فقط لتأمين الموارد المالية اللازمة وإنما لتفعيل عملية التنمية وتعزيز القدرة التنافسية للاقتصاد الجزائري في ظل التحديات التي تفرضها الشراكة الأوروبية والاستعداد للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، لذا قامت الدولة بإعداد خطط مبرمجة على مراحل لتطوير التشريعات الضريبية.

تعتمد أساسا على إصلاح الضرائب النوعية "الضرائب على الإنفاق" التي تفرض على منتجات هي في الغالب ضارة بالصحة تمثل :مواد التبغ والكبريت.

وقد تضمنت هذه الخطط والدراسات تصورات جديدة للنظام الضريبي في إطار المستجدات الاقتصادية أن تلعب دورها كأداة لخدمة أهداف السياسة الاقتصادية، إضافة إلى وظيفتها المالية إذ بات التوصل إلى نظام ضريبي متوازن يتميز بالوضوح والشفافية والعدالة أمرا ملحا ومطلبا للجميع.

وفي هذا الإطار فإن المعايير والتوجهات التي اتخذتها الدولة عند إعداد استراتيجية الإصلاح الضريبي في الجزائر تركزت على المبادئ الأساسية التالية :

أولا: إعادة النظر ببنية النظام الضريبي والإتجاه بتخفيض المعدلات الضريبية وتوسيع الأجزاء الخاضعة للضريبة وتوسيع قاعدة التكاليف الضريبية بما يحقق العدالة الضريبية بما في ذلك إعادة النظر في الحد الأدنى المعفى من الضريبة.

ثانيا: توجيه الضريبة بحيث تكون أداة لخدمة التنمية الاقتصادية والاجتماعية وأن يكون النظام الضريبي يتماشى مع أهداف السياسة العامة والمستجدات الاقتصادية.

ثالثا: الأخذ بمبدأ التشخيص الضريبي لتحقيق العدالة في التكليف ومراعاة المقدرة التكليفية للمكلفين بتحديد حد أدنى معفى من الضريبة، والعمل على إعفائه تماشيا مع التغير الذي يحدث في مستوى أسعار السلع و الخدمات.

رابعا: تخفيف العبء الضريبي على الدخل والإنتاج لتشجيع الاستثمار والإنتاج والادخار وتخفيض تكاليف الرسوم الجمركية على المواد الأولية المعدة للصناعة للتقليل من تكاليف الإنتاج ورفع قدرتها التنافسية على التصدير بما يحقق القطع الأجنبي اللازم للتنمية .

خامسا:توفير الوسائل والأدوات اللازمة لمكافحة التهرب والغش الضريبيين بما يساعد الإدارة الضريبية في تحقيق العدالة في التكليف.

سادسا:اعتماد التأهيل والتدريب لسياسة دائمة لرفع كفاءة الجهاز الضريبي.

سابعا:التوسع أكثر في استعمال أجهزة الإعلام الآلي.

المطلب الثالث :أهداف الإصلاح الضريبي

إن أي إصلاح ضريبي في أي دولة من دول العالم يجب أن يسعى إلى تحقيق أهداف مختلفة سواء على المستوى الاقتصادي أو الاجتماعي وذلك تماشيا مع أهداف السياسة الاقتصادية التي تضعها الدولة.

وتتمثل أهداف الإصلاح الضريبي الجزائري فيما يلي :

أولا :الأهداف الاجتماعية

العمل على تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بدفع الضريبة وذلك من خلال الإجراءات التي اتخذتها الدولة وهي :

1- الفصل بين الشخص الطبيعي والمعنوي بحيث يخضع الشخص الطبيعي للضريبة على الدخل الإجمالي IRG، وفي حين يخضع الشخص المعنوي للضريبة على أرباح الشركات IBS، كما أن معاملة المكلفين تتم طبقا لمحددات الضريبة التي يخضع لها كل مكلف.

2- العمل على التوسع أكثر في تطبيق الضريبة التصاعدية وخاصة الضريبة التصاعدية بالأجزاء التي تطبق على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين، بالمقابل التقليل في تطبيق الضريبة النسبية التي يبقى معدلها ثابتا مما تغير الوعاء وهذه فكرة التقليديين السابقة.

3- توسيع الحقل الضريبي بإخضاع العديد من السلع والخدمات لأنواع الاقتطاعات "الرسم على القيمة المضافة TVA"[(1)]، هذا من جهة والأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية لدافع الضريبة من جهة أخرى، وهذا من خلال تحديد حجم الإعفاءات الواجبة لذلك.

(1) Khelaf belamiri :taxe sur la valeur ajoutée , Alger ANEP 1991, p17.

ثانيا:الأهداف الاقتصادية

إن التغيرات الاقتصادية التي حدثت في الهيكل الاقتصادي يتطلب وضع نظام ضريبي جديد يتماشى مع هذه التغيرات، وذلك بتشجيع الاستثمارات المحلية والأجنبية وزيادة توسيعها على مختلف ولايات الوطن بتخفيض المعدلات الضريبية وإحداث إعفاءات ضريبية، مما يجعل من الضريبة وسيلة فعالة لتمتين وتثبيت برنامج الإصلاح الاقتصادي وذلك عن طريق :

1- توفير الجو الملائم والمناسب للقيام بالاستثمارات.
2- عدم عرقلة وسائل الإنتاج المستوردة اللازمة للأعمال الإنتاجية.
3- استعمال النظام الضريبي من خلال مكوناته كأداة لتوجيه الاقتصاد الوطني نحو إقامة مؤسسات اقتصادية قوية قادرة على تموين السوق المحلية ومنافسة السلع الأجنبية.
4- تقديم امتيازات جبائية للقطاع الخاص حتى يقوم بدوره الفعال في التنمية الاقتصادية.

ثالثا:الأهداف المالية

إن كل عمل إنتاجي أو تجاري يتطلب أموال لتحريكه ورفع مردوديته لخدمة الاقتصاد الوطني وهذا يتطلب:

1- رفع الحصيلة الضريبية وزيادة نسبة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة والعمل على إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية التي يعتبر مصدرها غير دائم لتعرض هذه المادة لتقلبات في أسعارها في السوق العالمية.
2- وضع أساليب وطرق جبائية حديثة لمنع محاولات الغش والتهرب الضريبيين.

رابعا:الأهداف التقنية

إن النظام الضريبي الجزائري يتصف بتعقده ولذلك يجب تبسيطه من خلال:

1- تقنين بعض الضرائب لمنع الازدواج أو الحد منه وعليه تم وضع تقنية جديدة في النظام الضريبي وفق المادة (09) من قانون الضرائب المباشرة[1] وهي الرصيد الجبائي "Avoir fiscal"[*].

---

[1]DGI Guide fiscal des investisseurs, Direction de la législation fiscale, 1997, p39.

2- إقامة إدارة ضريبية فعالة وديناميكية باعتبارها حلقة وصل بين المكلفين والنظام الضريبي ومن ثم لا بد من تحقق وتوافر بعض الصفات.

3- رفع مستوى العاملين بالمصالح الضريبية من خلال توظيف الإطارات الكفأة الجامعية.

4- إجراء فترات تربصية في معاهد مختصة في كيفية التحصيل الجبائي وتقنياته لرفع مستوى تلك الإطارات.

5- رفع الوعي الضريبي لدى المكلفين بالاتصال المباشر أو عن طريق توسيع الإعلام الضريبي.

المبحث الثالث :أهم مكونات النظام الضريبي في ظل الإصلاح الضريبي لعام 1991

من خلال هذا المبحث سنتعرض للضرائب الجديدة التي تضمنها الإصلاح الضريبي لعام 1991 بمحاولة تصحيح الاختلالات التي تضمنها النظام الضريبي الموروث عن الاستعمار الفرنسي وتماشيا مع الإصلاحات الاقتصادية لعام 1988.

هذه الضرائب الجديدة تتمثل في:

أولا: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG بما فيها الضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بالمرتبات والأجور.

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات IBS المفروضة على الأشخاص المعنويين.

ثالثا: الرسم على القيمة المضافة TVA.

بالإضافة للتعرض لبعض الضرائب الأخرى التي لها دور تنموي وفعال في تطبيق التنمية الاقتصادية وترقية الاستثمارات المحلية أو الأجنبية.

(*) الرصيد الجبائي هو مبلغ مالي يستخرج من الأرباح الموزعة على المكلفين بعد تحديد نسبة الرصيد الجبائي وإضافتها للوعاء الخاضع للضريبة وبعد حساب مبلغ الضريبة تم خصم قيمة الرصيد الجبائي من مبلغ الضريبة وهذا للتقليل من الازدواج الضريبي ومعدل الرصيد الجبائي محدد بـ 25%.

المطلب الأول :الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

أولا :مفهوم الضريبة على الدخل الإجمالي

لقد نصت المادة الأولى (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على :

تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى "ضريبة الدخل" وتفرض هذه الضريبة على الدخل الإجمالي الصافي للمكلف بالضريبة[1].

نستنتج من خلال التعريف السابق أن الضريبة على الدخل الإجمالي تتضمن العناصر التالية :

1- ضريبة سنوية بحيث تفرض الضريبة مرة واحدة في السنة.

2- ضريبة وحيدة حيث أنها تفرض على كافة الأرباح الصافية الإجمالية التي يحققها الشخص الطبيعي من مختلف نشاطاته، وعليه حلت الضريبة على الدخل الإجمالي محل الأنواع الضريبية[2] التي سنذكرها فيما بعد.

3- تفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط دون الأشخاص المعنويين الذين يخضعون للضريبة على أرباح الشركات.

4- تفرض على الدخل الصافي الإجمالي وهذا ما يدل على أن هذه الضريبة تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية وهي خصم الأعباء التي ساهمت في تحقيق هذا الدخل وفق ما حدده القانون، كما نشير بأن هذه الضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بالأشخاص الطبيعيين تميزت بالتغير الدائم والمستمر للسلم الضريبي وهذا من أجل المساهمة الفعالة في التنمية الاقتصادية وذلك من خلال إعفاء الجزء الأول من الدخل الخاضع للضريبة والمقدر بـ 25000دج وذلك عام 1992، ثم ارتفع هذا المبلغ إلى 30.000دج عام 1994، وبلغ عام 2000 مبلغ 60.000دج أي أن وصل عام 2008 إلى مبلغ 120.000دج والمطبق حاليا، فهذه الإعفاءات خير دليل على رغبة الدولة في الاستمرار في تقديم الامتيازات الجبائية لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية.

---

[1] قانون الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، المديرية العامة للضرائب، 1991، ص03.

[2] حسب المادة الثانية من قانون الضرائب المباشرة، يتكون الدخل الصافي الإجمالي من المداخيل الصافية التالية :الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية، أرباح المهن غير التجارية، فوائض القيمة المترتبة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية، عائدات المزارع، الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية، عائدات رؤوس الأموال المنقولة، المرتبات والأجور والمعاشات والربوع العمرية.

ثانيا :الأشخاص الخاضعون للضريبة

تنص المادة الثالثة (03) من قانون الضرائب المباشرة[1] على إخضاع دخول الأشخاص الطبيعيين للضريبة على الدخل الإجمالي الصافي والمتكونة من:

1- يخضع لضريبة الدخل على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر، ويخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر.

2- يعتبر الأشخاص الذين لهم مقر جبائي في الجزائر بالنسبة إلى:

أ) الأشخاص الذين لديهم مسكن باعتبارهم مالكين له، أو منتفعين به، أو قاموا بتأجيره، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد أتفق عليه إما باتفاق وحيد أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.

ب) الأشخاص الذين لديهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية.

ج) الأشخاص الذين يزاولون نشاطاتهم مهنيا سواء أكانوا أجراء أم لا.

3- كذلك يعتبر موطن تكليفهم الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.

4- يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أكان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى[2].

بالإضافة للأشخاص المذكورين آنفا الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي هناك أشخاص آخرين لهم إيرادات يحققونها فرادى من شركات أشخاص أو أعضاء الجمعيات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محدودة حسب المادة (07) من قانون الضرائب المباشرة[3].

[1] المديرية العامة للضرائب ، قانون الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات ، مرجع سابق ص4
[2]، [3] المرجع سابق، ص05- 06

ثالثا :الإعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي

لقد قام المشرع الضريبي الجزائري بتحديد عدة إعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي، منها بصفة دائمة وبعضها مؤقتة، وهذا دائما في إطار تشجيع الاستثمارات في مختلف المجالات الاقتصادية وتخفيف العبء الضريبي على المؤسسات.

1- الإعفاءات الدائمة :

أ- الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي والمقدر حاليا في 2009 بـ 120.000دج.

ب- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها.

ت- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.

ج- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل منصوص عليه في اتفاق دولي.

د- الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب وفق الشروط المحددة من قبل التنظيم.

ز- التعويضات عن المنطقة الجغرافية.

ط- المنح العائلية التي ينص عليها التشريع الإجتماعي مثل الأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة.

ك- منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة على أي شكل كان من قبل الدلو والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة.

ل- الريوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي منأجل تعويض ضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية عجز دائم.

م- معاشات المجاهدين والأرامل والأصول.

و- المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على أثر حكم قضائي.

2- الإعفاءات المؤقتة :

يستفيد من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لفترة عشرة سنوات :

أ- الحرفيون التقليديون وكذلك أولئك الممارسون لنشاط حرفي فني، كما يستفيد من إعفاء كامل من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث سنوات:

ب- الأنشطة التي يقوم بها الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب، ابتداءا من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة ممارسة في مناطق يجب ترقيتها تحدد مدة الإعفاء بـ 6 سنوات.

ج- الاستثمارات المحققة من طرف الأشخاص المستفيدين من نظام دعم أنشطة الإنتاج والمسيرين من طرف الصندوق الوطني للتأمين على البطالة، وذلك ابتداءا من السنة التي تم خلالها الشروع في النشاط.

يطبق هذا الإعفاء على الاستثمارات المعتمدة في أجل أقصاه 31 ديسمبر 2006.

كما أن هناك إعفاءات أخرى تتعلق بمداخيل للاستغلالات الزراعية فهناك إعفاءات دائمة وأخرى مؤقتة.

- الإعفاءات الدائمة:

يستفيد من الإعفاء من الضريبة على المداخيل الإجمالية :

أ- المداخيل من زراعات الحبوب.

ب- المداخيل من زراعات الخضر.

ج- المداخيل من زراعات التمور.

- الإعفاءات المؤقتة:

يستفيد من الإعفاء من الضريبة على المداخيل الإجمالية لمدة 10 سنوات :

أ- مداخيل النشاطات الزراعية وتربية الحيوانات التي تمارس في الأراضي المستصلحة حديثا، وهذا بداية من انطلاق عملية استغلال هذه الأراضي.

ب- المداخيل التي يتم جلبها من النشاطات الزراعية في المناطق الجبلية وهذا ابتداء من تاريخ بداية النشاط.

رابعا :المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي IRG

لقد نصت المادة الثانية[1] من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي :يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية التالية :

1- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية.
2- أرباح المهن غير التجارية.
3- عائدات المزارع.
4- الإيرادات المخففة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية.
5- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.
6- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.
7- فوائض القيمة المترتبة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية.

كما تنص المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لخصم الأعباء التالية :

- الاقتطاعات المدفوعة من طرف المستخدمين لتشكيل معاشات أو منح التقاعد.
- المساهمات العمالية للضمان الاجتماعي.
- فوائد القروض وكذا الديون المقترضة لأغراض مهنية.
- قيمة الخسارة يتم إطفاؤها على مدى خمس سنوات واعتبارها كتكلفة من التكاليف الحقيقية للمؤسسة.
- نفقات الإطعام.

خامسا :المعدلات الضريبية الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي

لقد تعرضت هذه الضريبة لتغيرات عديدة بدء من قانون الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات عام 1992، ثم عام 1994، 1999، 2004 وأخيرا 2008 سنتعرض لها من خلال الجداول التالية التي تمثل السلم الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي المطبق فيها أسلوب التصاعد بالأجزاء.

[1] المديرية العامة للضرائب:قانون الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، مرجع سابق، ص03.

الجدول رقم 07 :السلم الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي IRG

الوحدة :دج

أجزاء الدخل الخاضعة للضريبة	معدل الضريبة %
أقل أو يساوي 25000	0
من 25001 إلى 37800	12
من 37801 إلى 63000	15
من 63001 إلى 100.000	19
من 100.001 إلى 151.200	23
من 151.201 إلى 214.200	29
من 214.201 إلى 289.800	35
من 289.801 إلى 378.000	42
من 378.001 إلى 882.000	49
من 882.001 إلى 1512.000	56
من 1512001 إلى 324.000	63
ما يزيد عن 3.024.000	70

المصدر:منشورات المديرية العامة للضرائب عام 1992

الجدول رقم 08:السلم الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي IRG

الوحدة :دج

أجزاء الدخل الخاضعة للضريبة	معدل الضريبة %
لا يتجاوز 30.000	0
من 30.001 إلى 120.000	15
من 120.001 إلى 240.000	20
من 240.001 إلى 720.000	30
من 720.001 إلى 1.920.000	40
أكثر من 1.920.000	150

المصدر:قانون المالية لعام 1994

الجدول رقم 09 :السلم الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي IRG

الوحدة :دج

أجزاء الدخل الخاضعة للضريبة	معدل الضريبة %
لا يتجاوز 60.000	0
من 60.001 إلى 180.000	10
من 180.001 إلى 360.000	20
من 360.001 إلى 720.000	30
من 720.001 إلى 1.920.000	35
أكثر من 1.920.000	40

المصدر :قانون المالية لعام 1999 المادة (10-11) المؤرخ في 1998/12/31.

الجدول رقم 10 :السلم الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي IRG

الوحدة :دج

أجزاء الدخل الخاضعة للضريبة	معدل الضريبة %
لا يتجاوز 60.000	0
من 60.001 إلى 180.000	10
من 180.001 إلى 360.000	20
من 360.001 إلى 1.080.000	30
من 1.080.001 إلى 3.240.000	35
أكثر من 3.240.000	40

المصدر :PMF:Magazine d'Algérie n°17, Mars 2004, page 27

الجدول رقم 11 :السلم الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي IRG

الوحدة :دج

أجزاء الدخل الخاضعة للضريبة	معدل الضريبة %
لا يتجاوز 120.000	0
من 120.001 إلى 360.000	20
من 360.001 إلى 1.440.000	30
أكثر من 1.440.000	35

المصدر : قانون المالية لعام 2008 المادة 05

من الجدول رقم 07 نلاحظ كثرة المعدلات الضريبية حيث بلغ أقصاها 70%، بحيث يعتبر معدل عال جدا، مما يؤثر سلبا على دخول الأفراد الحقيقية من ناحية، ويجعل إمكانية البحث على التهرب من الضريبة ممكنة.

إن كثرة المعدلات الضريبية المطبقة ضمن هذا السلم ومدى ارتفاعها وفي نفس الوقت عدم عدالتها، مما دفع بالإدارة الضريبية بإعادة النظر في هذا التوزيع، حيث تم تعديله بسلم ضريبي آخر أكثر عدالة سواء من حيث المبلغ المعفى الذي ارتفع إلى 30.000دج، وبخمس معدلات فقط أعلاها 50% كما هو مبين في الجدول رقم 08.

ولكن جملة الإعفاءات والتعديلات لم تتوقف خلال هذا الإصلاح الضريبي، بحيث تم تعديل هذا السلم بسلم جديد صدر عام 2004 بارتفاع الجزء المعفى من الضريبة والمقدر بـ 60.000دج مع انخفاض كذلك للمعدل الأقصى إلى 40% كما هو مين في الجدول رقم 09 لعام 1999.

وسرعان ما تغير هذا السلم ليحل محله سلم ضريبي آخر بحيث ارتفع الجزء الرابع الخاضع للضريبة للضعف وذلك عام 2004.

وآخر هذه التعديلات فقد قامت المديرية العامة للضرائب بوضع سلم ضريبي جديد يعبر بحق عن عزم الدولة من خلال النظام الضريبي وتعديلاته ،على تشجيع الاستثمارات المحلية وإحلال قاعدة العدالة الضريبية، وكما هو مبين قد ارتفع إلى 120.000دج بمعنى تضاعف عما كان عليه سابقا "السلم الضريبي لعام 1994"، كما أصبح السلم الجديد يحتوي على ثلاثة معدلات فقط أعلاها 35%.

المطلب الثاني:الضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بالمرتبات والأجور

لقد تعرض هذا الوعاء للتغير كما سبق ذكره عام 1985، لكن لم يتم تطبيقه إلا في عام 1989، عند صدور القانون العام للعامل، مما أثر سلبا على الدخل الحقيقي للفرد، بحيث تم وضع شبكة الأجور عام 1985، وتطبيقها عام 1989.

ونلاحظ بأن هذا الوعاء يتضمن عنصرين أساسيين هما:

المرتب، الأجر، مما يستدعي معرفة هذين المضمونين:

أولا المرتب:(1) هو مبلغ مالي يتلقاه شخص يدعي الموظف وهذا الراتب محدد في جدول منصوص عليه في القانون حيث نجد ، أن الموظف هو عبارة عن الشخص الذي يملك وظيفة عمومية في المؤسسات التابعة للدولة (مؤسسات ذات ميزانية مالية تابعة للدولة).

ويتمثل هذا الموظف العمومي في الوزراء التابعين للدولة والمديرين، والرؤساء التابعين للدولة، ودخل الموظف هو دخل ثابت لايتغير.

ثانيا الأجر:(2) هو مبلغ مالي يتلقاه شخص يدعى العامل وهو الذي يحدد مبلغ الأجر وذلك لعدة إعتبارات منها خبرته وشهادته لذلك العامل الذي سيقدمه حيث نجد أن أجر هذا العامل يتحدد في السوق عن طريق العرض والطلب حيث نجد المؤسسة هذه مستقلة ماليا عن الدولة "خاصة أعمال حرة" والأجر هو غير ثابت بل يحدده العامل نفسه.

ثالثا: خصائص الضريبة على المرتبات والأجور:

1- ضريبة شهرية بحيث تفرض على الدخل أو المرتب في نهاية كل شهر كما أن الضريبة المفروضة عليها هي ضريبة مباشرة

2- ضريبة يتم إقتطاعها من المصدر بحيث تقوم المصالح المختصة بالمؤسسة على إقتطاع مبلغ الضريبة مباشرة قبل إستلام العامل لدخله مما يجعلها غير معرضة للتهرب الضريبي كما يتم إقتطاع المبالغ المالية القانونية المخصصة لكل من صندوق

(1) DGI. Direction générale des impots. Barệme de l'impot sur le revenu global (salariés) 1994. P3.
(2) DGI. Direction générale des impots. Barệme de l'impot sur le revenu global (salaries) 1994. P3.

الضمان الإجتماعي والتقاعد و كذا البطالة وحوادث العمل والتقاعد المسبق بالإضافة لمساهمة رب العمل في هذه الإقتطاعات القانونية كما في الجدول التالي:

الجدول رقم(12) توزيع النسبة الجديدة للإشتراكات الوحدة %

الفروع	قسط رب العمل	قسط العامل	قسط الخدمات الإجتماعية	المجموع
التأمينات الإجتماعية	12.50	1.5	/	14.00
حوادث العمل	1.00	/	/	1.00
التقاعد	8.50	5.50	/	14.00
التقاعد المسبق	0.50	0.50	0.50	1.50
التأمين على البطالة	2.50	1.50	/	4.00
مجموع الإشتراكات	25.00	9.00	0.50	34.50

المصدر:الجريدة الرسمية:4 مارس عام 2000

رابعا:تحديد الوعاء الضريبي:يتم تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالمرتبات والأجور، باقتطاع كل العلاوات والمكافأت كعلاوة المنطقة الجغرافية، ومنحة السلة، والنقل بالإضافة لخصم الإقتطاعات القانونية المخصصة لصندوق الضمان الإجتماعي والتقاعد كما وضح مسبقا في الجدول و تم إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة الذي وصل في نهاية 2008 إلى 12000دج حسب السلم الضريبي الصادر عن المديرية العامة للضرائب عام 2008

بحيث أن الدخل الصافي للعامل الأجير الذي يصل إلى 12000دج فمبلغ الضريبة عليه يساوي صفر وهذا ما يستوقفنا لإبداء رأينا في ذلك بحيث أن هذا الوعاء المعفى من الضريبة (الحد الأدنى اللازم للمعيشة) لا يتطابق مع التشريعات القانونية المحددة لذلك وما يتم تطبيقه على مستوى المصالح الإدارية التي تقوم بتطبيق هذه القوانين

بحيث نجد كما سبق ذكره و هو إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة المذكور آنفا وما زاد عن ذلك يخضع للضريبة حسب السلم الضريبي، لكن الواقع وهو أن كل الدخول مهما كانت قيمتها، فنجد الجزء الأول والمحدد ب 10.000دج هو المعفى من

الضريبة وليس 12000دج بمعنى كل العمال الأجراء الذين يتقاضون أجر شهري يستفيدون من إعفاء ضريبي مقدر بـ 10.000دج مهما كان دخل الفرد العامل، وهذا يعتبر برأينا بعيد إلى حد ما عن عدالة الضريبة.

المطلب الثالث :الضريبة على أرباح الشركات IBS

إن أهم الأهداف التي كان يسعى إلى تحقيقها الإصلاح الضريبي التي قامت بها الدولة عام 1991 هو إخضاع الشركات العامة كمثيلاتها الخاصة للضريبة على أرباح الشركات.

وقد عرف هذا النوع من الضرائب عدة تعديلات وتغييرات ودائما من أجل رفع حجم الاستثمارات في مختلف المجالات الاقتصادية للحد من أزمة البطالة التي تعاني منها الجزائر.

أولا :مميزات الضريبة وحقول فرضها

1- تفرض على كل الأشخاص المعنويين بمعدل واحد نسبي سواء تعلق الأمر بمؤسسة وطنية أو أجنبية.

2- كما أن الضريبة على أرباح الشركات وجوبا تخضع أرباحها لنظام الربح الحقيقي الذي يحتم على الشركة مسك دفاتر محاسبية واستخدام مختلف المحاسبات المطابقة للنظام المحاسبي الوطني، مستندة في أعمالها على فوترة معاملاتها التجارية المختلفة مع المؤسسات.

3- تعتبر ضريبة سنوية، بحيث تفرض الضريبة على أرباح الشركة في نهاية السنة بعد خصم كل التكاليف القانونية.

4- كما أنها تعتبر ضريبة نسبية لخضوعها لمعدل واحد وليس لسلم ضريبي تصاعدي.

5- إن الضريبة تفرض على كافة أرباح المؤسسات للأشخاص المعنويين.

6-أنها ضريبة تصريحية أي يجب تقديم وبصفة إجبارية تصريح بالميزانية الجبائية لمفتشية الضرائب قبل الفاتح من أفريل من كل سنة تأتي بعد سنة تحقيق الربح.

ثانيا :الشركات الخاضعة للضريبة IBS "مجال تطبيقها"

تفرض هذه الضريبة على الأشخاص المعنوية واستنادا إلى المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة، الشركات التالية[1]:

1- شركات الأموال : كما حددها القانون التجاري الجزائري في الأنواع الثلاثة الآتية:

أ- شركات الأسهم.

ب- شركات ذات مسؤولية محدودة.

جـ - شركة التوصية البسيطة.

2- شركات أخرى: وهي:

أ- المؤسسة العمومية الاقتصادية، الشركات المدنية التي تأسست على شكل شركات أسهم.

ب- المؤسسات والهيئات ذات الطابع الصناعي والتجاري.

جـ - الشركات التعاونية والإتحادات التابعة لها.

- حسب المادة 137 تستحق الضريبة على الأرباح المحققة بالجزائر[2]، وتعتبر أرباحا محققة بالجزائر على الخصوص :

أ- الأرباح المحققة في شكل شركات، والعائدة من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة.

ب- أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات.

جـ - أرباح المؤسسات التي وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معنيين إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة نشاطا يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.

إذا كانت مؤسسة ما تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراب الجزائري، فإن الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو عند الاقتضاء، من عمليات

[1] Direction Générale des Impôts, Système fiscal algérien, Sous Direction de la formation et du perfectionnement, 1999, p10.

[2] قانون الضريبة على الدخل الإجمالي :الضريبة على أرباح الشركات ، مرجع سابق ص 76 .

للبيع المنجزة بالجزائر يعد محققا فيها ما عدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين.

ثالثا :الإعفاءات من الضريبة :المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تحدد الإعفاءات والأنظمة الخاصة بموجب قوانين مالية، كما أن هناك إعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات بصفة مؤقتة أو دائمة[1].

أ- تعفى الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث سنوات بدءا من تاريخ الاستغلال، النشاطات التي لها أولوية والمحددة ضمن المخطط التنموي للبلاد.

ب- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة معفاة بصفة دائمة من الضريبة.

جـ- الحرفيون التقليديون معفون من الضريبة على أرباح الشركات لمدة عشر سنوات.

فهذه الإعفاءات جميعها الهدف منها هو تشجيع الاستثمارات من أجل رفع مستوى النمو الاقتصادي بالإضافة لهدفها الاجتماعي من خلال إعفاء فئة المعوقين لتحقيق التضامن الاجتماعي.

رابعا: الأرباح الخاضعة للضريبة: تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات IBS تحدد المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف ويتم تحديد الربح الضريبي بالمعادلة التالية[2]:

الربح الضريبي = الإيرادات الإجمالية ناقص (-) التكاليف المستخدمة والمنفقة على نشاط المؤسسة

وتتمثل التكاليف بصفة عامة في الآتي:

1- تكاليف العمال وكذلك مبالغ إيجار العقارات، تكاليف الإطعام والفندقة والاستقبالات والحفلات[3] والمحددة تكاليفها في 5 من الألف على الأكثر من الربح الصافي المحقق في السنة الأخيرة أو يتجاوز حدا ثابتا قدره 50.000دج.

2- التكاليف المالية "كخدمات القروض والتأمينات.

---

(1) DGI, Système fiscal 1994.

(2) قانون الضريبة على أرباح الشركات، المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق، 1991، ص79

(3) قانون الضريبة على أرباح الشركات، المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق، ص76.

3- أقساط الاهتلاك والمؤونات.

4- كل الضرائب والرسوم المترتبة على السنوات السابقة ما عدا الضريبة على أرباح الشركات.

كما يشترط حتى تكون الأعباء قابلة للخصم ما يلي:

أ- أن تكون التكاليف منفقة على نشاط المؤسسة.

ب- كما يجب أن تكون هذه الأعباء مؤكدة بوثائق تتمثل في الفاتورات والإيصالات... إلخ.

جـ- كما تكون مسجلة ضمن الدفاتر المحاسبية.

وعليه يكون الربح المحاسبي مساوي: للفرق بين فائض الأصول عن الخصوم أي الفرق بين الإيرادات والنفقات[1].

<u>خامسا :المعدلات الضريبية المطبقة على أرباح الشركات</u>

هناك ثلاثة معدلات ضريبية تخضع لها أرباح الشركات هي كما يلي:

1- <u>المعدل العام:</u>

بحيث يفرض هذا المعدل على الأرباح الصافية المحققة، بحيث تم تحديده من طرف قانون المالية لعام 1992 بنسبة 42%[2].

وتم تعديل هذا المعدل إلى 38% ووصل إلى 30% وأخيرا 25%، وانخفض إلى 19% وذلك بالنسبة لقطاع البناء والخدمات وهذا قصد تشجيع الاستثمارات في قطاع البناء لتخفيض تكاليف الإيجار وكذا التنازل.

2- <u>المعدل المخفض</u> :

وهو خاص بالأرباح المعاد استثمارها والمحدد في البداية 33%، وانخفض هذا المعدل إلى 15%، إلى أن وصل إلى 12,5% عام 2008 ودائما لخلق حافز زيادة الاستثمارات، وتخصيص مبالغ معتبرة من الأرباح لتحقيق أهداف الخطط التنموية.

---

(1) D.G.I Le système fiscal algérien, 1994.

(2) قانون المالية الصادر يوم 1992/12/31.

3- المعدلات الخاصة :

وهي التي يتم فرضها على عائدات رؤوس الأموال المنقولة وعلى إيرادات المؤسسات الأجنبية التي ليست لها عمل دائم بالجزائر.

من خلال هيكل النظام الضريبي المعدل بصفة جزئية لعام 1994[1]، نجد بعض الاقتطاع من المصدر إخضاعها لمعدلات مختلفة :

أ- 20% على الأرباح الموزعة.

ب- 15% على عائدات الديون والودائع بحيث يمثل هذا الاقتطاع "الدين الضريبي".

جـ- 20% من العائدات الناتجة عن سندات الصناديق المجهولة الاسم.

د- 10% من عائدات مؤسسات أجنبية للنقل البحري.

سادسا :كيفية تحصيل الضريبة على أرباح الشركات

لقد تم تقليص عدد التسبيقات التي كان عددها أربعة (04) بثلاث تسبيقات (03)[2].

1- التسبيق الأول :خلال الفترة الممتدة من 15 فيفري إلى 15 مارس.

2- التسبيق الثاني :خلال الفترة الممتدة من 15 ماي إلى 15 جوان.

3-التسبيق الثالث :خلال الفترة الممتدة من 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر.

ويتم حساب مبلغ التسبيق بـ 30% من مبلغ الضريبة للربح المحقق عند آخر دورة خلال سنة كاملة.

ويتم تسوية الدين الضريبي قبل 31 مارس من السنة الموالية.

ويمكننا استنتاج بعض النتائج من خلال تعرضنا للضريبة على أرباح الشركات، ولما تعرضت له من تعديلات سواء تعلق ذلك بالحقل الضريبي أو النسب المئوية المفروضة على أرباح الشركات:

أ- إن نظام التسبيقات المطبق على الشركات يعمل على تخفيض العبء الضريبي على المؤسسات كما يوفر للخزينة السيولة، مما يسمح للدولة بالقيام بأعبائها العامة والتدخل أكثر في المجالات الاقتصادية والاجتماعية.

ب- تعمل هذه الضريبة على تطوير وترقية المؤسسات وذلك من خلال انخفاض المعدلات الضريبية المطبقة عليها من 42% عام 1991، و38% عام 1992 ووصولا

---

[1] D.G.I Le système fiscal algérien, 1994.

[2] قانون المالية لعام 2000 ، المادة 17 من قانون الضرائب المباشرة .

إلى 30% ثم 25% و19% عام 2008 خاص بقطاع البناء والخدمات، فهذا الانخفاض في معدل الضريبة من شأنه أن يرفع من قدرة المؤسسات الإنتاجية ويسمح لها بتحقيق التمويل الذاتي وتمكنها من رفع معدلات الإدخار والاستثمار.

جـ - التوسع في الإعفاءات الضريبية لتمس المؤسسات المتواجدة بالمناطق المحددة قانونا قصد ترقيتها وتنميتها، بالإضافة لإنعاش القطاع الخاص وذلك لمسايرة التغيرات الاقتصادية الحديثة التي أحدثتها الدولة، وذلك بخوصصة المؤسسات.

د- تخفيض معدل الضريبة المفروض على الأرباح المعاد استثمارها يسمح للمؤسسات بالتوسع أكثر والعمل على تطوير وسائل الإنتاج وذلك لخدمة التنمية الاقتصادية.

<u>المطلب الرابع :الرسم على القيمة المضافة TVA</u>

إن الرسم على القيمة المضافة الذي تم إنشاؤه عام 1991 والذي حل محل الرسمين اللذان كانا يطبقان سابقا وهما : T.U.GP و T.U.G.P.S الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي عند تقديم الخدمات.

ولقد عرف تطورا في معدلاته من عام 1992 إلى 2001

<u>الجدول رقم 13 :جدول تطور المعدلات الضريبية للرسم على القيمة المضافة TVA</u>

المعدلات / السنة	1992	1995	1997	2001
المعدل الخاص المخفض	%7	%7	%7	%7
المعدل المخفض	%13	%13	%14	ملغى
المعدل العادي	%21	%21	%21	%17
المعدل المرتفع	%40	ملغى	-	-

من إعداد الطالب بالاستعانة بالمصدر :منشورات المديرية العامة للضرائب 2005

من خلال الجدول نلاحظ بأن المعدلين (7، 17) هما المطبق الآن على السلع والخدمات.

أولا: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

تخضع للرسم على القيمة المضافة العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا والتي يقوم بها الأشخاص بصفة اعتيادية أو عرضية بحيث تنقسم العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة إلى قسمين[1] :

1- العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا.

2- العمليات الخاضعة للضريبة اختياريا.

بالنسبة للعمليات الأولى الخاضعة للرسم وجوبا تضم :

أ- العمليات المتعلقة بالأملاك المنقولة وتشمل على :

* المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون.

* العمليات التي يقوم بها تجار الجملة.

* أنشطة تجارة التجزئة ما عدا العمليات المحققة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين للنظام الجزافي.

* عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى.

* نشاطات التجارة المتعددة[*].

* المتاجرة في الأشياء المستعملة غير الأدوات والمكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية وكذا التحف الفنية الأصلية والأدوات العتيقة.

ب- العمليات المتعلقة بالأملاك العقارية وتشمل على الآتي :

* الأشغال العقارية.

* عملية تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها والتي يقوم بها ملاك القطع الأرضية.

* المحلات التجارية والعقارات التي يقوم الأشخاص ببيعها والمسجلة باسمهم.

* العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع الأملاك العقارية أو المحلات التجارية.

---

[1] منشورات المديرية العامة للضرائب 2000 - 2005.

[*] يقصد بالتجارة المتعددة عملية شراء وإعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة والتي تتوفر على الشروط التالية :

- يجب أن تتعلق المواد المعروضة للبيع بأربعة أصناف على الأقل من التجارة المتعددة وهذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع.
- يجب أن يكون المحل مهيأ بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية.

* عمليات بناء أو تهيئة العمارات ذات الاستعمال السكني أو المخصصة لإيواء النشاط المهني أو الصناعي أو التجاري وبيعها إذا كانت تهيئة وبناء السكنات الاجتماعية.

كما يشمل الرسم على القيمة المضافة العمليات المتعلقة بتأدية الخدمات التي تتمثل في الآتي :

* عمليات كراء الأملاك المنقولة والعقارات، أداء الخدمات، أعمال الدراسات والبحث وكذلك كل العمليات غير عمليات البيع وأعمال العقارات.

* عمليات الاستهلاك في عين المكان للمواد الغذائية أو المشروبات "المطاعم، محلات بيع الحلويات، قاعات الشاي، ومحلات بيع المشروبات".

* خدمات الهاتف والتيليكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات وخدمات الأنترنات.

وهذه العمليات التي سبق ذكرها قد تتغير بتغير القوانين الضريبية التي تخضع للرسم على القيمة المضافة أو إعفائها لتحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية كما سنتعرض لها فيما بعد.

بالنسبة للعمليات الثاني الخاضعة للرسم اختياريا فتضم :

يجوز للأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يقومون بنشطات خارج مجال تطبيق الرسم أن يختاروا بعدما يقدموا تصريحا وذلك لاكتساب صفة المكلفين بدفع الرسم على القيمة المضافة وذلك بتسليم السلع والخدمات :

- التصدير.
- الشركات البترولية.
- المكلفين بالرسم الآخرين.
- المؤسسات المعفاة من الرسم على القيمة المضافة حسب ما حددته المادة 42 من قانون الرسم على القيمة المضافة[1] والتي توجه منتجاتهم للتصدير.
- كما يتم إخضاع المكلفين وجوبا والذين اختاروا الخضوع لنظام الرسم على القيمة المضافة[2].

(1) قانون الرسم على القيمة المضافة،المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق، 1991، ص22.
(2) منشورات المديرية العامة للضرائب لعام 2005.

ثانيا :الأشخاص الخاضعون للرسم على القيمة المضافة

يخضع للرسم الأشخاص الآتية:

1- المنتجون[*].

2- الأشخاص الطبيعيون أوالاعتباريون الذين يملكون محلات يقومون فيها بعمليات التغليف والتعليب أو إرسال وإيداع هذه المنتجات.

3- الأشخاص أو الشركات الذين يسندون للغير للقيام بعمليات التغليف والتعليب والإيداع.

4- تجار التجزئة الذين يخضعون لشروط البيع بالتجزئة معفون من الرسم على القيمة المضافة.

ونقوم بتقديم توضيح النظامين الأساسيين المطبقين لاحتساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة وكذا محددات خضوع كل مكاف لأي نظام من النظامين.

1- النظام الجزافي

يطبق النظام الجزافي على المكلفين بالضريبة[1] :

أ- الذين يمارسون نشاطهم بصفة فردية أو في نطاق شركات أشخاص يقومون بأعمال مع غير الخاضعين لهذا الرسم.

ب- الذين يكون رقم أعمالهم السنوي يزيد عن 100.000دج ويقل أو يساوي 1.200.000دج بالنسبة لمؤدي الخدمات.

ويزيد عن 130.000دج ويقل أو يساوي 2.500.000دج بالنسبة للأنشطة الأخرى.

كما لا يفوتنا أن نذكر حالة خاصة بالمدينين بالرسم الذين يتعلق نشاطهم بالنوعين معا فنجد :

عندما يتعلق نشاط مدين بالرسم بصنفي النشاط "الأنشطة الأخرى وتأدية الخدمات، فإن النظام الجزافي لا يتم تطبيقه إلا إذا توفرا الشرطين التاليين :

- لا يتجاوز رقم الأعمال الإجمالي السنوي "الأنشطة الأخرى + تأدية الخدمات" مبلغ 2.500.000دج ورقم الأعمال الخاص بنشاط تأدية الخدمات 1.200.000دج.

---

[*] يقصد بالمنتجين الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقومون بصفة رئيسية أو ثانوية باستخراج أو صناعة المنتوجات ويتعهدون بالتصنيع أو التحويل بصفتهم صناعا أو مقاولين في التصنيع قصد إعطائها شكلها النهائي أو العرض التجاري الذي تقدم فيه للمستهلك لكي يستعملها أو يستهلكها وذلك سواء استلزمت عمليات التصنيع أو التحويل استخدام مواد أخرى أم لا.

[1] المديرية العامة للضرائب ، الأنظمة الضريبية، 2005.

يكون قابلا للتطبيق على مدين بالرسم يحقق رقم أعمال إجمالي يقل عن 2.500.000دج ورقم أعمال خاص بتأدية الخدمات يقل عن 1.200.000دج. غير أن هذا النظام لا يطبق إذا كان رقم الأعمال الإجمالي السنوي يقل عن 2.500.000دج، ورقم الأعمال الخاص بتأدية الخدمات يفوق 1.200.000دج.

2- نظام الربح الحقيقي:

بالنسبة للأشخاص المستثنون من النظام الجزافي فقد حددهم القانون كما يلي[1]:

1- الأشخاص المعنويون الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات.

2- المدنيين بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير.

3- الأشخاص الذين يبيعون إلى مؤسسات مستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه في التنظيم المتعلق بالمحروقات وإلى مؤسسات تستفيد من نظام المشتريات بالإعفاء من الرسم.

4- بائعي الحصص الأرضية وبائعي الأملاك وأمثالها وكذلك منظمي العروض والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها.

5- المدينون بالرسم على القيمة المضافة الذين يمارسون نشاطهم بصفة فردية أو في نطاق شركات أشخاص ويكون رقم أعمالهم الإجمالي السنوي يزيد عن 1.200.000دج بالنسبة لمؤدي الخدمات، ويزيد عن 2.500.000دج بالنسبة للخاضعين للضريبة الآخرين.

6- عملية إيجار العتاد ومواد الاستهلاك الدائمة إلا إذا كانت هذه العمليات تكتسي طابعا ثانويا أو ملحقا لمؤسسة صناعية أو تجارية.

7- تجار الجملة.

8- أصحاب الامتياز.

9- الخاضعون للرسم الذين يمارسون مهن حرة.

10- المدينون الذين يقومون بعمليات البيع التي تمارسها نشاطات التجارة المتعددة وكذا المساحات الكبرى.

---

(1) المديرية العامة للضرائب، الأنظمة الضريبية، 1991.

ويمكننا عند نهاية هذا الجزء الخاص بالرسم على القيمة المضافة الذي يفرض على السلع والخدمات أن نقف عند خصائص يتميز بها هذا الرسم الذي عوض الرسمين السابقين حتى يتماشى والإصلاحات الاقتصادية.

فالتوسع في فرضه وشموله أغلب السلع والخدمات بما يخدم خزينة الدولة مع بعض الإعفاءات لتشجيع الاستثمارات المحلية وحتى الأجنبية، كما أن انخفاض المعدلات واقتصارها على معدلين فقط كانا لهما الأثر الكبير على نشاط المؤسسة ومردوديتها، بالرغم من أن هذا الرسم يعتبر حيادي نظرا لأن المكلف يعتبر وسيطا بين خزينة الدولة والمستهلك.

كما نجد أن نظام الرسم على القيمة المضافة يعتبر عاملا لتحفيز الاستثمار، لأن المشرع سمح باسترجاع الرسم على القيمة المضافة المتعلق بمشتريات التجهيزات وعناصر الإنتاج في نفس الشهر الذي تمت فيه عملية الشراء.

فهذه التقنية الجديدة التي لم تكن موجودة سابقا تسمح للمكلفين المعفيين من الرسم على القيمة المضافة، ونظرا للإعفاءات المتعلقة بعملية الشراء، أنهم يتحصلون على مشتريات لا تتضمن الرسم مما تخفض تكاليف الاستثمار واستخدام ذلك الفائض لتوسيع وحداتها الإنتاجية وتموينها بوسائل إنتاج حديثة لخدمة التنمية الاقتصادية.

فبالرغم من إيجابيات الرسم على القيمة المضافة، إلا أن هذا الرسم قد يكون سببا في نقص سيولة المؤسسات نتيجة عدم استرجاع الرسم المدفوع لمصلحة الضرائب في الوقت المناسب وخاصة إذا تعلق الأمر بحجم كبير للمشتريات، مما يطلب من المؤسسة تخصيص مبالغ ضخمة للقيام بها وربما الالتجاء إلى مصادر مالية أخرى تتطلب قروض من البنوك أو من مؤسسات أخرى، وهذا ما ينجم عنه زيادة في تكلفة الإنتاج لأن عملية الشراء تستدعي سداد الرسم مباشرة لخزينة الدولة[*].

لكن في بعض الأحيان لن تتمكن المؤسسات من استرجاع ذلك الرسم إلا بعد مدة أي بعد بيع المنتجات للمستهلكين أو لمكلف آخر.

[*] عملية سداد الرسم تتم بعد عملية الشراء مباشرة بينما عملية البيع تتم على الحساب.

كما يتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال بالإضافة للرسم على القيمة المضافة توجد عدة رسوم لا تقل أهمية لما لها من دور كبير في التنمية وفي رفع مستوى معيشة الأفراد بطريقة غير مباشرة.

المطلب الخامس: الضرائب والرسوم الأخرى

تتكون هذه الضرائب والرسوم من:

أولا: الرسم على النشاطين TAICوTANC: الرسم على النشاط الصناعي والتجاري TAIC والرسم على النشاط غير التجاري TANC ومعدله 2,55%، ثم تغير اسمه بعد الإصلاح الضريبي وأصبح يدعى بالرسم على النشاط المهني بحيث يفرض على رقم الأعمال السنوي المحقق ورمزن T.A.P كما تغير معدله وانخفض إلى 2%.

ثانيا: الدفع الجزافي V.F

وهو عبارة عن ضريبة مباشرة تفرض على مجموع الكتلفة الأجرية التي يسددها المستخدم للمستخدمين وتعرضت هي الأخرى لعدة تخفيضات إلى أن وصلت في عام 2008 إلى 0% ، حيث كان معدلها 6% قبل الإصلاح الضريبي، وانخفض إلى 5% عام 2001، وذلك خلال السداسي الثاني ثم انخفض إلى 4% عام 2002، ثم 3% عام 2003، 2% عام 2004، و1% عام 2005 وآخرها 0% عام 2006، وهذا يدل على رغبة الدولة في تخفيف العبء الضريبي على المكلف مما يمكنه من القيام بعمليات استثمارية إضافية لصالح الاقتصاد الوطني ولصالح المستهلك.

ثالثا :الرسم العقاري

وهو ضريبة سنوية على الملكيات العقارية المبنية وغير المبنية على أساس القيمة الإيجارية الجبائية السنوية، حسب نوعية المناطق الموجودة فيها، كما توجه حصيلة هذه الضريبة لصالح ميزانية البلدية.

رابعا :رسم التطهير

وهو رسم سنوي توجه حصيلته لميزانية البلدية مقابل خدمات تتمثل في رفع القمامة واستعمال شبكة تصريف المياه غير الصالحة للشرب.

خامسا :الرسم الداخلي على الاستهلاك T.I.C

وهو يهدف إلى تحصيل موارد مالية هامة، وهذا رسم نوعي يفرض على منتجات في الغالب ضارة بالصحة مثل الجعة، مواد التبغ والكبريت، وضمن الضرائب على الإنفاق نشير إلى الرسم على المنتجات البترولية والمماثلة لها وهو كذلك رسم نوعي.

كي نشير إلى الضرائب التي تفرض على رأس المال وهي ضرائب تصرف على حركة رؤوس الأموال الطبيعية أو العرضية وتتمثل أساسا في الضرائب على الشركات وحقوق التسجيل والطابع.

وهذه الآن بعض الجداول التوضيحية لمجموع الرسوم :

الجدول رقم 14 :جدول يبين التعريفة الخاصة لكل نوع من المنتجات

المنتـوجات	تعريفة رسم المرور للهكتولتر
الخمور	دج/هكتولتر 4000
منتوجات طبية مشتقة من الكحول	دج/هكتولتر 10
منتوجات العطور والزينة	دج/هكتولتر980
كحول مستعملة لتخمير الخمور	دج/هكتولتر1460
المشتقات التي أساسها الخمور	دج/هكتولتر 94000

المصدر :الجريدة الرسمية، قانون المالية لعام 1992

الجدول رقم 15 :جدول الرسم الداخلي على الاستهلاك

المنتـوجات	التعريفـات
الجعة	361.000دج/هكتولتر
التبغ والكبريت	-
التبغ الأسود	دج/1040كلغ
التبغ الأشقر	/126.000كلغ
السيجـار	دج/7014كلغ
الكبريـت	26دج/100 علبة

المصدر :الجريدة الرسمية، قانون المالية لعام 1992

الجدول رقم 16 :جدول الرسم على المنتجات البترولية TPP

المنتـوجات	التعريفـات
بنزين ممتـاز	777.50دج/هكتولتر
بنزين عـادي	629.50دج/هكتولتر
غاز أديـل	163.80دج/هكتولتر
غاز البتـرول	260.80دج/هكتولتر
البروبـان	35.65دج/كلغ
البوتـان	25.20دج/كلغ

المصدر :الجريدة الرسمية، قانون المالية لعام 1992

الجدول رقم 17 :الضريبة على الأملاك العقارية والأموال المنقولة

القيمة الصافية الخاضعة للضريبة	النسبـة
من 0 إلى 12000000دج	%0
من 12000001 إلى 18000000دج	%0,5
من 18000001 إلى 22000000دج	%1
من 22000001 إلى 30000000دج	%1,5
من 30000001 إلى 50000000دج	%2
أكثر من 50000000دج	%2,5

المصدر :DGI Système fiscal algérien 1992

خاتمة الفصل:

إن الإصلاحات الأخيرة التي تعرض لها النظام الضريبي الجزائري تعتبر قفزة نوعية نحو ترشيده، وكذا موضوعية ضرائب المؤسسة، لأن مكونات النظام الضريبي الحديث والتي تتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، لدليل قاطع على مدى تكييف هذه الضرائب مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي.

فقد عمل على توسيع الحقل الضريبي، بحيث أصبح يمس أكبر شريحة من المكلفين، مع تخفيض العبئ الضريبي لكل مكلف، وبالرغم من التطور الذي شهده النظام الضريبي الجزائري، إلى أنه مازال بحاجة إلى مراجعة لمختلف تنظيمه الفني لكن بإمكاننا تسجيل بعض إيجابيات هذا الإصلاح الضريبي، والتي تتمثل في رفع الحد الأدنى المعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي، بالنسبة للأشخاص الطبيعيين إلى 120.000دج بعد أن كان في السنوات الأولى لا يتجاوز25.000دج كما عرف ارتفاع في الحد الأدنى المعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للعمال الأجراء إلى 12.000دج بعدما كان سابقا لا يتجاوز 4000دج ومن بين إيجابياته أيضا هو انخفاض المعدل الضريبي على أرباح الشركات إلى 25%، و19% بالنسبة لقطاع البناء و الخدمات، وانخفاض المعدل المفروض على الأرباح المعاد استثمارها إلى 12.5% إن الإصلاح الضريبي لعام 1991 والذي بدأ تطبيقه في أول أفريل 1992، ومن خلال التغيرات الجذرية التي تعرضت لها أغلب مكونات النظام الضريبي، يكون لها الأثر الكبير على حجم الاستثمارات المحلية والأجنبية وكذا حجم العمالة وارتفاع حجم الناتج المحلي الإجمالي ومجالات أخرى وهذا ما سنتعرض إليه في الفصل القادم تحت عنوان تقييم مدى نجاعة و فعالية النظام الضريبي بعد الإصلاح الضريبي لعام 1991.

الفصل السادس : تقييم مدى نجاعة و فعالية النظام الضريبي بعد الإصلاح الضريبي لعام 1991

<u>المبحث الأول</u> : مكونات الإيرادات الضريبية وتطورها

<u>المبحث الثاني</u> : مدى فعالية النظام الضريبي بعد الإصلاح الضريبي لعام 1991

<u>المبحث الثالث</u> : سياسة التحفيز الضريبي المنتهجة من طرف الدولة لتدعيم وتطوير وترقية الاستثمارات

<u>المبحث الرابع</u> : آثار الامتيازات الجبائية الممنوحة من طرف الدولة على حجم العمالة وحجم الاستثمارات

الفصل السادس : تقييم مدى فعالية النظام الضريبي بعد الإصلاح الضريبي لعام 1991

- تمهيد :

انطلاقا من أن النظام الضريبي يتضمن أنواعا عديدة من الضريبة، و التي تمثل المصدر المالي الأساسي لتمويل خزينة الدولة ، كلما كان تطبيق النظام الضريبي شاملا و موضوعيا، دل ذلك على مدى نجاعته و فعاليته و مردوديته.

وسنحاول من خلال هذا الفصل الوقوف على مدى تأثير النظام الضريبي الحديث والمنتهج من طرف الدولة على حجم الإيرادات الضريبية وكذا على مكوناتها بالإضافة لمساهمته في الإيرادات العامة مع الإشارة إلى الضغط الضريبي وتأثيره على المقـدرة التكليفية للأفراد وعلى الاقتصاد الوطني.

كما نتعرض لسياسة التحفيز الجبائي التي اعتمدتها الدولة مـن أجـل تطـوير وترقية القطاعات الاقتصادية بنوعيها، وتشجيعها على زيادة الاستثمارات، بالإضـافة لسياسة الاستثمار وذلك من خلال القوانين المتعلقة بحجم وتدعيم وترقية الاسـتثمارات المحلية والأجنبية.

المبحث الأول : مكونات الإيرادات الضريبية وتطورها من خلال الميزانية العامة للدولة

المطلب الأول : الإيرادات العامة(*)

نجد بأن الإيرادات العامة تتكون من الإيرادات الضريبية والإيرادات غير الضريبية.

ونحاول التعرض لهما وتوضيح مكوناتهما.

أولا: الإيرادات الضريبية

إن هذا النوع من الإيرادات يتشكل من الإيرادات المتأتية من الجباية العادية والجباية البترولية.

1- فبالنسبة للجباية العادية فتجد أنها تتكون من:

أ- الضرائب المباشرة والتي تتكون بدورها من الضرائب على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

ب- الضرائب غير المباشرة التي تتمثل في الرسوم التالية : الرسم على القيمة المضافة والرسوم الجمركية والرسم الداخلي على الاستهلاك، كذلك الضرائب التي تفرض على رؤوس الأموال والثروات والمتمثلة في حقوق التسجيل والطابع.

2- أما بالنسبة للجباية البترولية فتشتمل الإتاوات والضرائب على الإنتاج.

ثانيا: الإيرادات غير الضريبية

وهي الإيرادات التي تسمى بالإيرادات العادية والتي تضم العناصر التالية :

1- حاصل دخل الأملاك الوطنية التي تتمثل في حصيلة تأجير أو بيع أملاك الدولة.

2- الحواصل المختلفة للميزانية التي تتمثل في إيراداتها من بيع المجلات والمنشورات وبعض الرسوم الأخرى كالرسوم على المتاحف والآثار القديمة.

3- الإيرادات النظامية وتضم المساهمات لميزانية الدولة لتغطية تكاليف الضمان الاجتماعي.

4- الإيرادات الأخرى وهي الإيرادات التي تحصل عليها من خلال بعض المساعدات الخارجية.

(*) الإيرادات العامة تتكون من الإيرادات الضريبية وغير الضريبية والتي بدورها تتشكل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة كما هي موضحة بالقوانين المالية السنوية التي تصدر بالجريدة الرسمية.

ويمكن توضيح مدى تطور الإيرادات العامة ومن خلالها الإيرادات الضريبية بنوعيها والإيرادات غير الضريبية من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم 18: تطور مكونات الإيرادات العامة

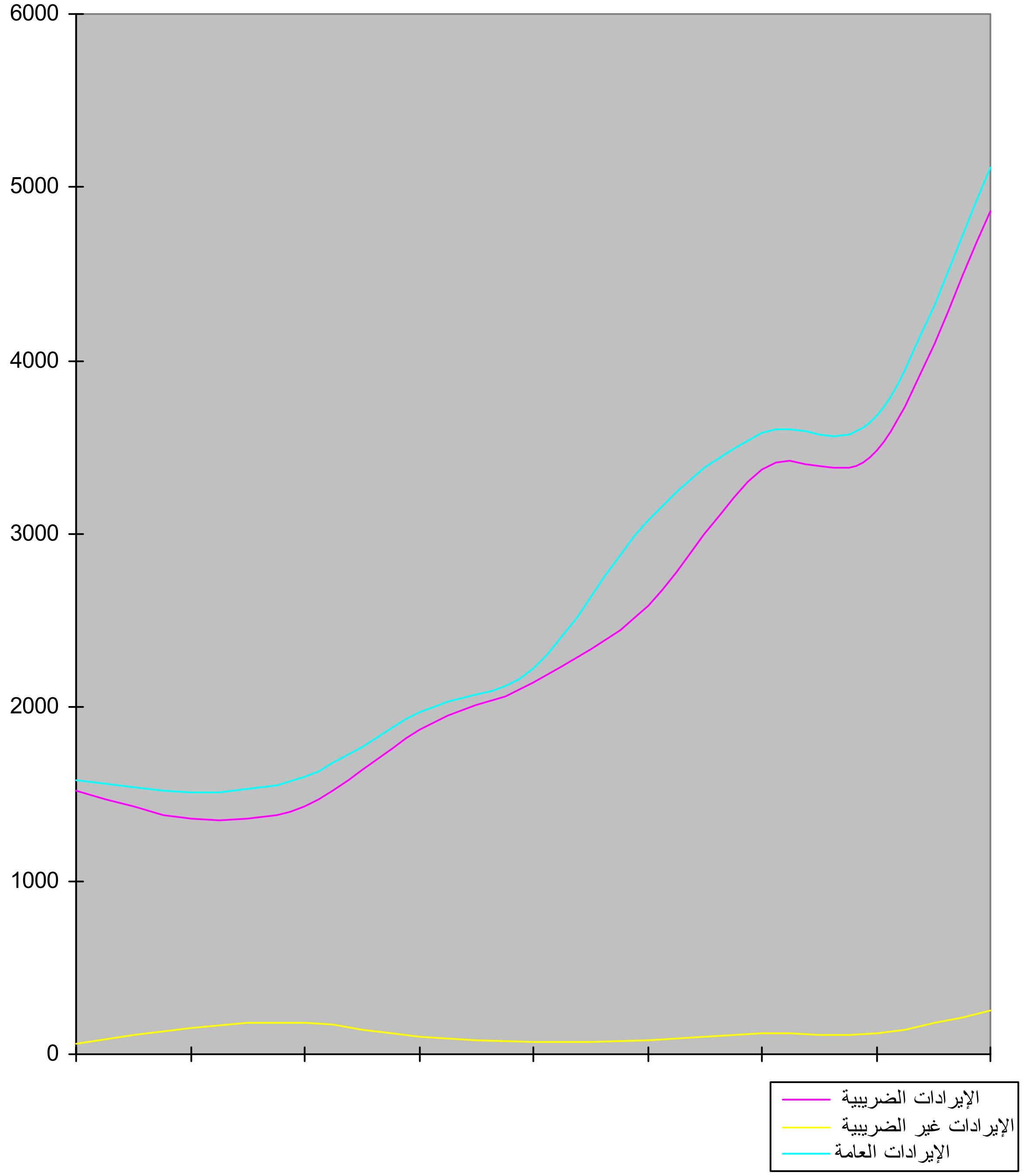
الوحدة (10)[9]

البيان	الإيرادات العامة	الإيرادات الضريبية	%	الإيرادات غير الضريبية	%
السنوات	المبلغ (1)	المبلغ (2)	2/1	المبلغ (3)	3/1
2000	1.578,19	1.522,73	96,48	55,42	3,51
2001	1.505,52	1.354,62	89,97	150,89	10,02
2002	1.603,18	1.425,80	88,93	177,30	11,05
2003	1.974,40	1.870,10	94,71	99,40	5,00
2004	2.229,70	2.149,20	96,38	72,10	3,20
2005	3.082,60	2.586,30	83,89	83,80	2,70
2006	3.582,30	3.377,30	94,27	119,70	3,30
2007	3.688,50	3.483,50	94,44	116,50	3,20
2008	5.111,00	4.864,10	95,16	246,90	4,80

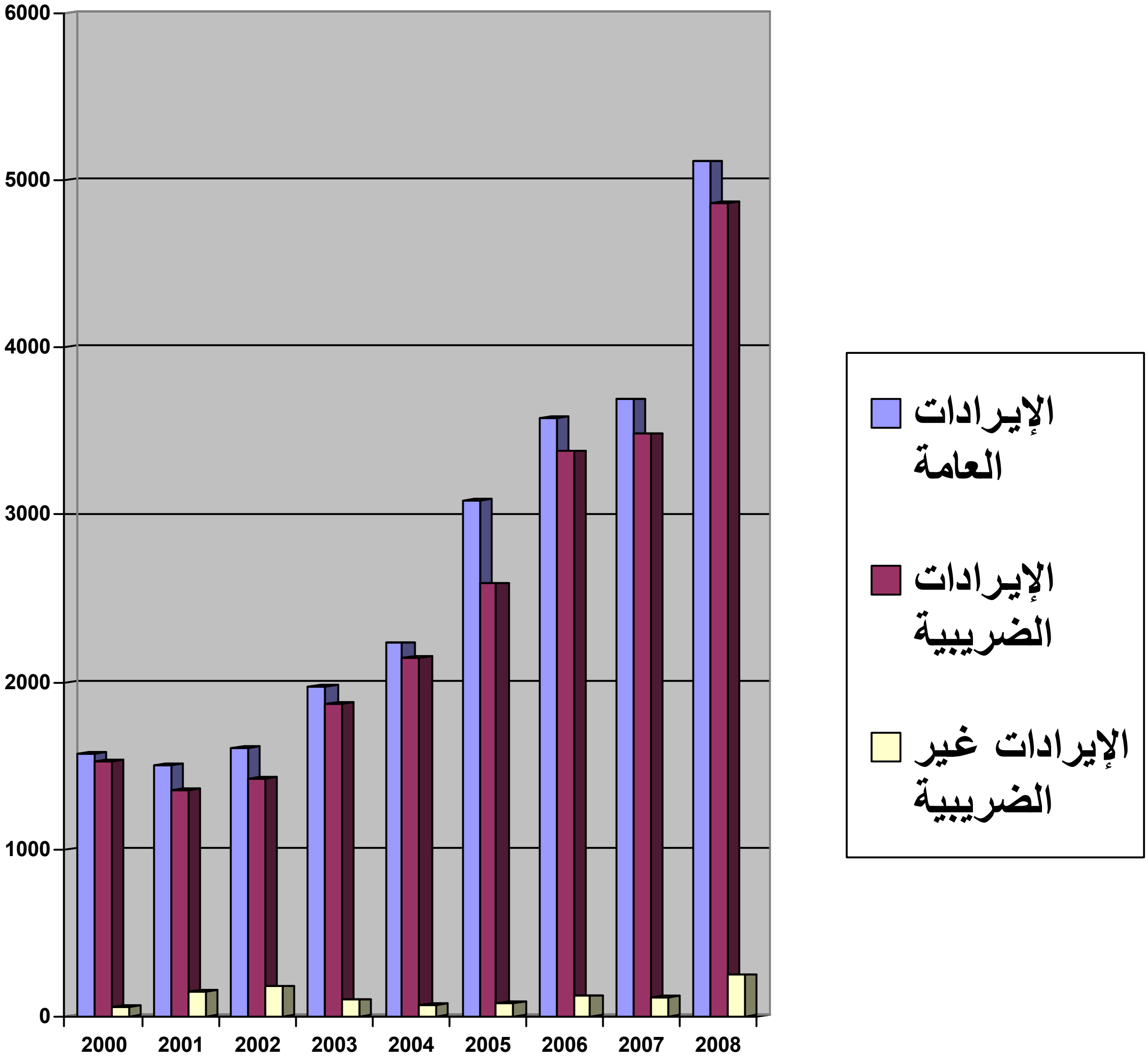
المصدر: Banque d'Algérie, Direction Générale de Trésor

الموقع الإلكتروني: www.bankofalgéria.dz

الشكل رقم 05 : منحنى الإيرادات العامة ، الضريبية ، وغير الضريبية



الشكل رقم 06 : تطور الإيرادات العامة ، الضريبية ، و غير الضريبية



يتجلى من الجدول رقم (18) أن الإيرادات العامة، قد عرفت تزايـدا مسـتمرا خلال الفترة (2000-2007).

كما نسجل تذبذبا في الإيرادات الضريبية حيث بلغت الإيرادات الضريبية عـام 2000 1.522,73 مليار دج، ثم انخفضت عام 2001 إلى 1.354,62 مليار دج، ثـم بدأت في الارتفاع عام 2002 إلى 1.425,80 مليار دج، وهكذا إلى غاية عام 2008.

تبقى مساهمة الإيرادات غير الضريبية ضعيفة في الإيرادات العامة حيث سجلت في المتوسط نسبة 4,6 % خلال الفترة الممتدة من (2000-2008) ، بـالرغم مـن ارتفاع حصيلتها إلى أكثر من الضعف بالمقارنة مع حصيلتها عام 2007.

مساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة بنسبة كبيرة حيث بلغت فـي المتوسط 87,31 % من مجمل الإيرادات العامة.

كما نشير بأن الضرائب على الإيرادات والأرباح قد سجلت ارتفاعـا معتبـرا بحيث ارتفعت من 127,9 مليار دولار عام 2003، لتبلغ 257,7 مليـار دولار عـام 2007، كما سجلت الضرائب على السلع والخدمات ارتفاعا ملحوظا بحيث بلغت عـام 2003 مبلغ 233,9 مليار دولار، لتصل إلـى 348,1 مليـار دولار عـام 2007 أي بزيادة تقدر بـ 114,2 مليار دولار.

كما سجلت الضرائب المفروضة على المرتبات والأجور حصيلة ضريبية لا تقل أهمية عن سابقاتها بحيث سجلت 63,3 مليار دولار عام 2003 لترتفـع إلـى 123,9 مليار عام 2007، أي بزيادة تقدر بـ 60,6 مليار دولار وقد ترجع هذه الزيادة إلـى ارتفاع أجور العمال خلال الفترة بالإضافة إلى ارتفاع حجم العمالة.

كما نسجل أيضا ارتفاعا محسوسا في الرسم على القيمة المضافة على النشاطات الداخلية بحيث كانت حصيلة عام 2003 مبلغ 102,5 مليار دينار ليرتفع على 168,2 مليار دج.

فهذه الزيادات في الحصيلة الضريبية في مختلف مكونـات النظـام الضـريبي وخاصة الضرائب غير المباشرة والضرائب التي تمس الأجور, المرتبات, تكون لهـا الآثار السلبية على دخل الفرد الحقيقي، بالإضافة للضريبة المفروضة على الإيـرادات والأرباح التي سجلت تطورا ملحوظا قد يرجع لتوسع الحقل الضريبي نتيجة السياسـة

الضريبية التي انتهجتها الدولة بتشجيع الاستثمارات المحلية والأجنبية مما خلق أوعية ضريبية جديدة(*).

المطلب الثاني: الجباية العادية و الإيرادات العامة

تمثل الجباية العادية كل الضرائب و الرسوم التي تتمكن الدولة تحصيلها من خلال تطبيق المعدلات الضريبية القانونية المفروضة على مختلف الأوعية الخاضعة لها، بالإضافة للسلم الضريبي الخاص ببعض الأوعية. وتعتبر الجباية العادية من المصادر الأساسية للإيرادات العامة وذلك من حيث تحكم الإدارة الضريبية في فرضها وإمكانية متابعتها والحد من التهرب منها، إلا أن مساهمتها في حجم الإيرادات العامة ضعيفة مقارنة بالجباية البترولية لعدة أسباب، قد تتضح من خلال عرضنا لجدول الجباية العادية ونسبة مساهمتها في الإيرادات العامة خارج المحروقات.

الجدول رقم 19: تطور الجباية العادية ونسبة مساهمتها في الإيرادات العامة خارج المحروقات خلال الفترة (2000-2008)

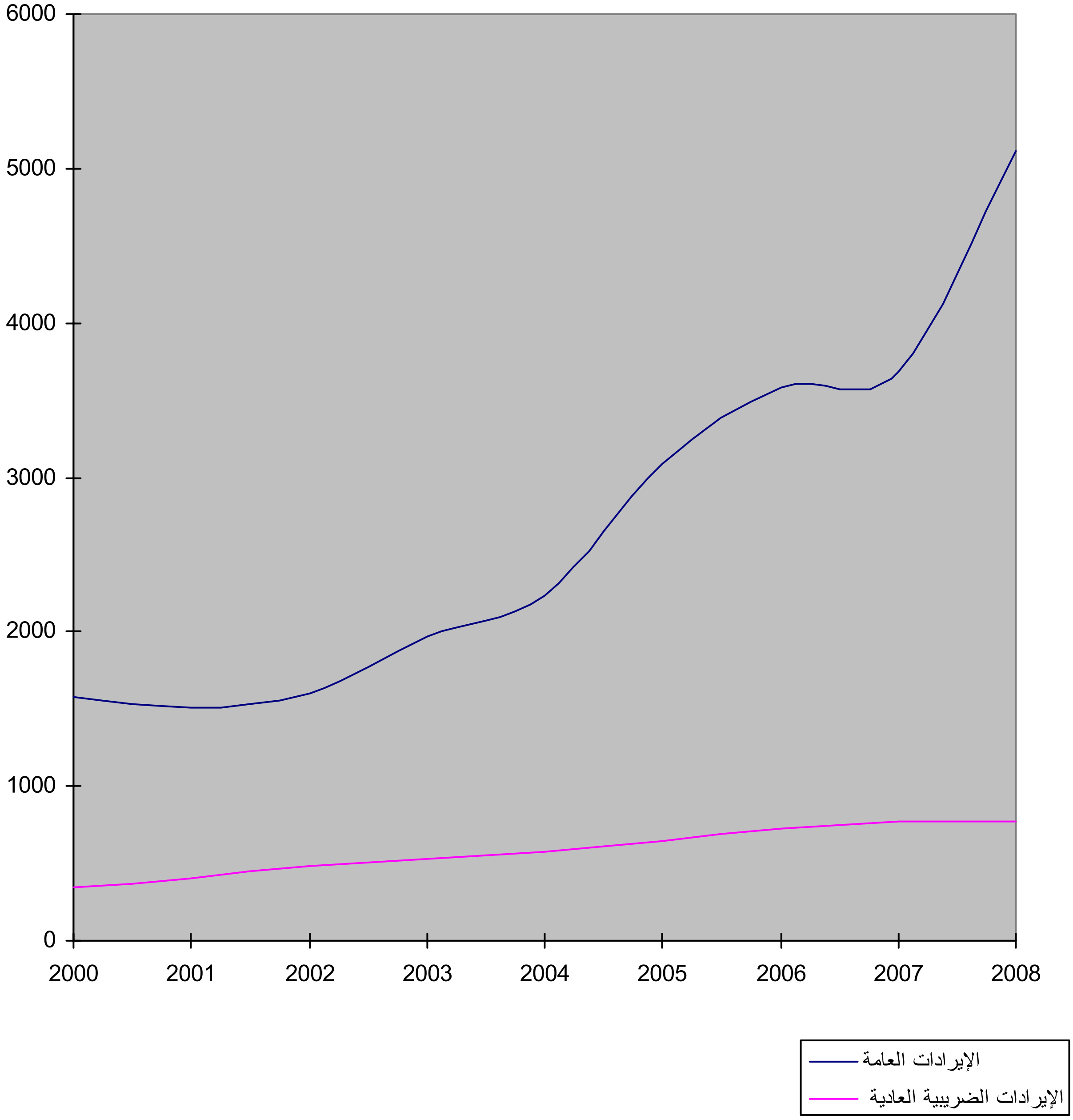
الوحدة (10)[9]

البيان / السنوات	الإيرادات العامة المبلغ (1)	الجباية العادية المبلغ (2)	نسبة الجباية العادية للإيرادات العامة % (2/1) %
2000	1.578,19	349,50	22,14
2001	1.505,52	398,23	26,45
2002	1.603,18	482,89	30,12
2003	1.974,40	524,9	26,58
2004	2.229,70	580,4	26,03
2005	3.082,60	640,3	20,77
2006	3.582,30	720,8	20,12
2007	3.688,50	767,3	20,80
2008	5.111,00	775,50	15,17

المصدر : تم إعداد هذا الجدول استنادا للجدول رقم 18، مرجع سابق،Banque d'Algérie.

(*) هذه الإحصائيات التي قدمناها والمتعلقة بالضرائب على الأجور والمرتبات والضرائب على السلع والخدمات كان مصدرها :
Source : Direction Générale du Trésor, Rapport annuel de la Banque d'Algérie 2007.

الشكل رقم 07 : منحنى الإيرادات العامة و الإيرادات الضريبية العادية



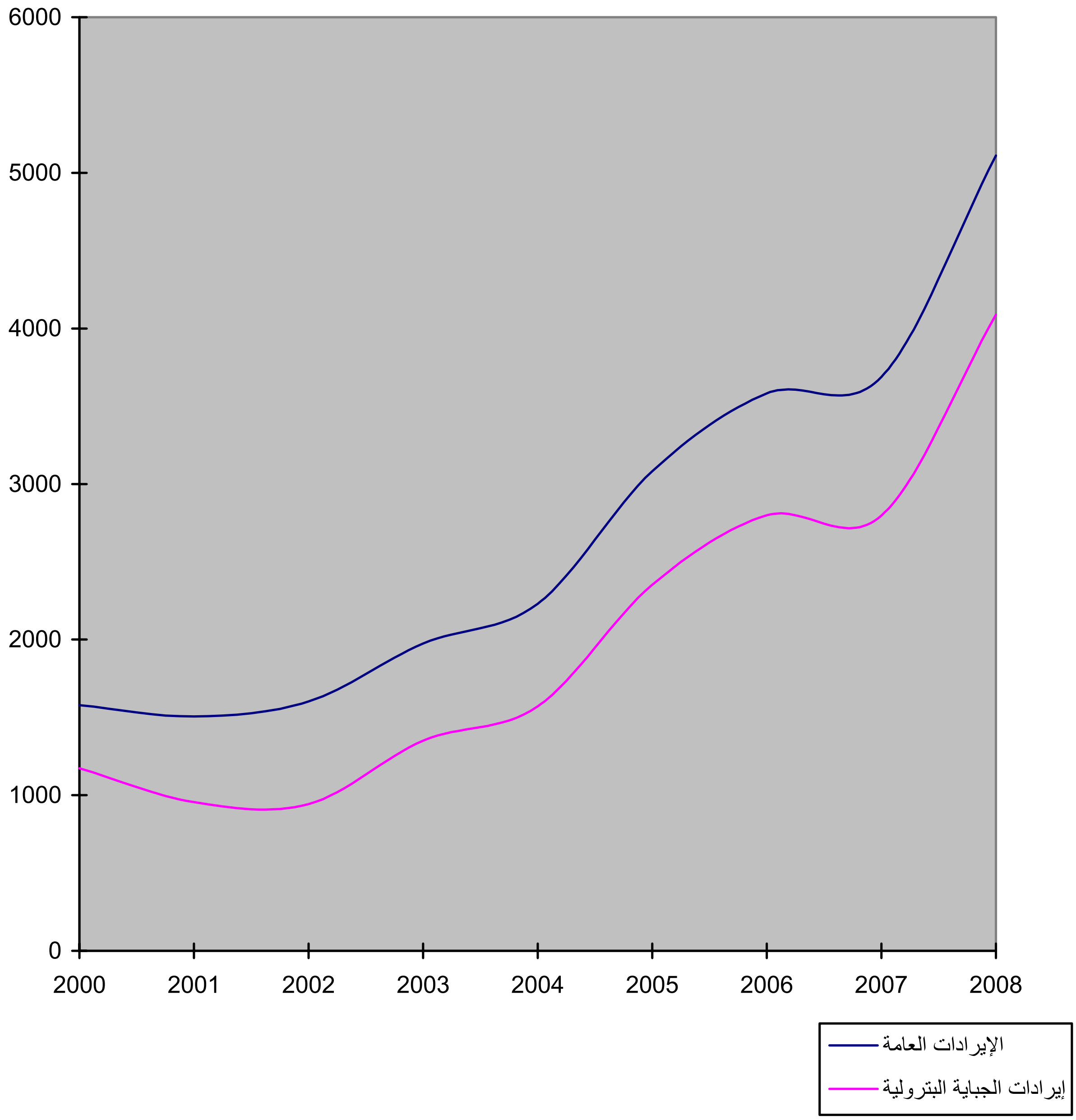
الجدول رقم 20 : تطور الجباية البترولية ومدى مساهمتها في الإيرادات العامة خلال الفترة (2000-2008)

الوحدة (10)[9]

البيان / السنوات	الإيرادات العامة	الجباية البترولية	نسبة الجباية البترولية للإيرادات العامة %
	المبلغ (1)	المبلغ (2)	% (2/1)
2000	1.578,19	1.173,23	74,34
2001	1.505,52	956,38	63,52
2002	1.603,18	942,90	58,81
2003	1.974,40	1350,00	68,37
2004	2.229,70	1570,70	70,44
2005	3.082,60	2352,70	65,03
2006	3.582,30	2799,00	78,13
2007	3.688,50	2796,80	75,82
2008	5.111,00	4.088,60	79,99

المصدر : تم إعداد هذا الجدول استنادا للجدول رقم 18، و19، نفس الموقع الإلكتروني السابق.

الشكل رقم 08 : منحنى الإيرادات العامة و منحنى الجباية البترولية



من خلال الجدول رقم 19 نلاحظ ما يلي:

- ضعف مساهمة الجباية العادية في الإيرادات العامة خـلال الفتـرة الممتـدة مـن (2000-2008).

- نلاحظ خلال السنوات الأربع الأولى، هناك تذبذب في النسبة المئوية بحيث ترتفـع أحيانا وتنخفض أحيانا أخرى. يدل هذا على عدم تحكم الدولة في هذا المصدر المـالي الأساسي وهو الضريبة.

كما نلاحظ من خلال الجدول رقم 20 ما يلي :

- مساهمة الجباية البترولية في الإيرادات العامة بنسبة كبيرة حيث أقصى نسـبة عـام 2006 وصلت إلى 78,13، قد يرجع هذا لارتفاع سعر برميل النفط.

- بالرغم من ارتفاع سعر البترول لعام 2008 بحيث تجاوز سقف 160 دولار إلا أنه لم يسجل نسبة كبيرة، و أن انخفاض سعر البرميل خلال السداسي الثاني مـن نفـس العام حيث وصل إلى أقل من 40 دولار للبرميل إلا أنه لم يؤثر على انخفاض النسبة، حيث وصلت تقريبا نسبة 80 %.

وقد يكون هو السبب في انخفاض هذه النسبة نسبيا ومهما يكن فالجباية البترولية في الجزائر ما زالت تسجل دورها المعتبر في حصيلة الإيـرادات العامـة لميزانيـة الدولة.

كما نحاول من خلال الجدول الآتي توضيح مدى مساهمة كـل مـن ضـرائب الدخل وإيرادات رأس المال والضرائب على الإنفاق في مجموع الإيرادات الضريبية.

الجدول رقم 21 : ضرائب الدخل، ضرائب الإنفاقات ومساهمتها في الإيرادات الضريبية

الوحدة %

البيان / السنوات	الضرائب على الدخل ومكاسب رأس المال	الضرائب على السلع والخدمات (*)
1994	66,56	12,00
1995	68,45	10,35
1996	71,64	10,43
1997	73,64	11,00
1998	65,87	13,00
1999	72,27	10,00
2000	82,00	6,99
2001	77,00	7,85
2002	74,00	9,00
2003	8,64	57,78
2004	8,77	59,48
2005	7,21	64,12
2006	8,48	64,34

(*)الضرائب على السلع والخدمات : الضرائب على السلع والخدمات تشمل المبيعات العامة أو ضرائب القيمة المضافة.

المصدر: مؤشرات التنمية في العالم (البنك الدولي).

الموقع الإلكتروني: www.pogar.org/arabic/countries

نلاحظ خلال الجدول رقم 21 ما يلي:

- ارتفاع نسبة الضرائب على السلع والخدمات خلال الفترة الممتدة من(1994-2006) وتعتبر هذه الضريبة بمثابة ضريبة غير مباشرة تمس مباشرة دخل الفرد الحقيقي والتي

تعتبر مرتفعة وهذا لأن مميزات النظام الضريبي في الدول النامية ومنها الجزائـر أن نسبة مساهمتها في الإيرادات الضريبية مرتفعة.

- بينما بالمقابل نجد أن هناك انخفاض في نسبة الضريبة على الدخل خلال نفس الفترة السابقة، وقد يرجع هذا إلى انخفاض دخول الأفراد، مما يؤثر على الحصيلة الضريبية، بالإضافة لتقاص الحقل الضريبي وانخفاض الأرباح المحققة في مختاف المؤسسـات، كي يعود أحيانا للتهرب والغش الضريبيين.

هاتين الطريقتين المتبعتين من طرف المكلفين وهي صفة من صـفاتهم والتـي تعـود لأسباب عديدة ومختلفة.

المبحث الثاني : مدى فعالية النظام الضريبي بعد الإصلاح الضريبي لعام 1991

بعد أكثر من خمسة وعشرون سنة على تطبيق الإصلاح الضريبي نتساءل على مدى فعالية الإصلاحات الضريبية سواء تعلق الأمر بالحصيلة الضريبية أو لمدى توسع الحقل الضريبي بما يتضمن من إعفاءات ضريبية مختلفة، وعليه سنقوم بتقييم مردودية النظام الضريبي من خلال بعض المؤشرات الاقتصادية المتوفرة لـدينا علـى النحـو التالي:

المطلب الأول : تقييم مردودية النظام الضريبي من خلال ارتفاع الحصيلة الضريبية

بإمكاننا تقييم مردودية الجباية بعد الإصلاح الضريبي وهذا انطلاقا مـن سـنة الأساس بالنسبة لدينا وهي 2000.

حيث نلاحظ بأن الجباية العادية قد تطورت خلال الفترة الممتدة مـن (2000-2008) كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم 22 : تطور دور الجباية العادية في الإيرادات العامة

البيان / السنوات	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
الإيرادات العامة للميزانية مليار دج	1578,19	1.505,52	1.603,18	1.974,40	2229,70	3082,60	3582,30	3688,50	5.111,00
معدل النمو السنوي %		-4,60	6,48	23,15	12,93	38,25	16,21	2,96	38,56
إيرادات الجباية العادية مليار دج	349,50	398,23	482,89	524,9	580,4	640,3	720,8	767,3	775,50
معدل النمو السنوي %		13,94	21,25	8,69	10,57	10,32	12,57	6,45	1,06
نسبة الجباية العادية من إجمالي الإيرادات العامة %	22,14	26,45	30,12	26,58	26,03	20,77	20,12	20,80	15,17

تم إعداد الجدول استنادا للجداول السابقة والخاصة بالإيرادات العامة للضريبة.

المصدر: مرجع سابق Banque d'Algérie.

من خلال الجدول رقم 22 نجد أن حصيلة الضرائب من الجباية العادية إلى الإيرادات العامة قد ارتفعت بنسبة 30,12% عام 2002 بعدما كانت عام 2000 بنسبة 22,14% إلا أن هذا الارتفاع لم يستمر في الزيادة بحيث انخفضت النسبة إلى 15,17 %عام 2008.

وهذا ما يدل على عدم قدرة وكفاءة الإصلاح الضريبي بخلق أوعية ضريبية هامة تستطيع الدولة تمويل خزينتها وذلك من أجل خدمة التنمية.

كما نسجل في معدلات النمو للجباية العادية وعدم استقرارها بل سجل في نهاية عام 2008 معدل**(1,06)** في حين نجد ارتفاع معدل نمو الإيرادات العامة إلى **(38.56)** ، وهذا راجع لارتفاع حصيلة الجباية البترولية في نهاية السداسي الثاني لعام 2008.

كما تؤكد لنا نسبة إيرادات الجباية العادية لنفس السنة الضعف الذي يعاني منه النظام الضريبي في مختلف مكوناته الضريبية ضف إلى مجالات التهرب الضريبي الممكنة في الجزائر.

المطلب الثاني : مدى مردودية النظام الضريبي من خلال الإيرادات الضريبية العادية المقدرة والإيرادات الضريبية العادية المنجزة وذلك خلال الفترة الممتدة من (2000-2008) وذلك بتحديد نسبة الإنجاز.

الجدول رقم 23 : نسبة تنفيذ الجباية العادية خلال فترة (2000-2008)(1)

الوحدة (10)9

البيان / السنوات	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
الجباية العادية المقدرة (1)	425,84	411,38	438,85	475,89	532,30	596,93	610,77	676,11	754,80
الجباية العادية المنجزة (2)	349,50	398,23	482,89	524,9	580,4	640,3	720,8	767,3	775,50
نسبة التنفيذ (2/1)	82,07	96,80	110,03	110,29	109,03	107,26	118,01	113,48	102,74

تم إعداد هذا الجدول من الطالب بالاعتماد على الجرائد الرسمية 2000-2008

من خلال الجدول رقم 23 نلاحظ ما يلي:

- إن نسبة تنفيذ الجباية العادية خلال عام 2000 تعتبر نسبة منخفضة بالمقارنة مع نسب السنوات الموالية وهذا يرجع لعدم تحكم الإدارة الضريبية في مختلف الضرائب نظرا للتغيرات التي تحدث من حين لآخر في التنظيم الفني للضريبة.

- نلاحظ أن هناك ارتفاع في نسبة التنفيذ بالنسبة للفترة الممتدة من (2001-2007) قد يتجاوز المئة وهذا يدل على وجود هناك أوعية ضريبية جديدة بمعنى أن هناك تطور في الحقل الضريبي، ربما ناجم عن الامتيازات الجبائية التي قدمتها الدولة خلال سنوات الإصلاح بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مما جعل المستثمرين يتوافدون على مختلف النشاطات الاقتصادية.

- نلاحظ أن هناك انخفاض طفيف في نسبة التنفيذ لعام 2008، قد يرجع إلى عدم تصريح العديد من المكلفين بالضريبة وقد يرجع للسلوكيات الفردية لدافعي الضريبة بعدم سداد الضريبة أو أن هناك تهرب ضريبي بحيث قدر حجم التهرب الضريبي خلال عام 2008 بـ 120 مليار دج خاص بالجباية العادية فقط(2).

(1) Banque d'Algérie, Direction Générale du Trésor – مرجع سابق.

(2) تقديرات المدير العام للضرائب عبد الرحمن، رواية الشروق: 2008/04/17، العدد 8278.

بالرغم من السلبيات التي ظهرت خلال تطبيق الإصلاح الضريبي من 1991 إلى 2008، فلا يمكن أن ننسى بأنه ساهم في رفع المردودية المالية لمختلف الضرائب، لكنه يبقى بعيد عن رغبات وطموحات الدولة التي ما فتئت تصرح عنها من حين لآخر في إطار السياسة الضريبية المتبعة والتي دائما تركز على إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، بالإضافة لسيطرة الضرائب غير المباشرة على دور النظام الضريبي الفعال، وإضعافه، وذلك لعدم عدالة هذا النوع من الضرائب وعليه، يجب على الإدارة الضريبية أن تولي اهتماما كبيرا للضريبة المباشرة وتوسيع الحقل الضريبي الخاضع لها، وتشجيع الاستثمارات المحلية وكذا الأجنبية بالإضافة لتحسين التحصيل الضريبي، بمحاربة الغش والتهرب الضريبيين بشتى الطرق والوسائل اللازمة للحد من انتشارهما، حتى لا يؤدي ذلك إلى تدهور المركز المالي لخزينة الدولة مما يصعب من مهمة القيام بتطوير وتنمية المؤسسات الوطنية العمومية أو الخاصة بما يخدم التنمية الاقتصادية.

المطلب الثالث: الضغط الضريبي بالجزائر

باعتبار أن الضغط الضريبي من المؤشرات الكمية التي تستخدم في تقييم مدى فعالية النظام الضريبي بالرغم من اختلاف التسميات التي تطلق عليه كالعبء الضريبي، أو مستوى الجباية أو معدل الاقتطاع الإجباري، فمهما تعددت التسميات، فالضغط الضريبي يعد من المصطلحات الحديثة.

حيث أنه يبحث عن الإمكانيات المتاحة للاقتطاعات الضريبية من أجل تحقيق حصيلة ضريبية معتبرة، دون أن يصاب الاقتصاد الوطني بضرر، ويعبر الضغط الضريبي عن العلاقة الموجودة بين الإيرادات الضريبية والثروة المنتجة المعبر عنها بالناتج المحلي الإجمالي[1].

---

(1) الناتج المحلي الإجمالي /: هو إجمالي المخرجات من السلع والخدمات للاستعمال النهائي التي ينتجها اقتصاد ما بواسطة المقيمين وغير المقيمين من سكانه وبغض النظر عن توزيع هذا الإنتاج محليا أو خارجيا ولا يشمل الحسومات على خفض قيمة رأس المال المادي أو استنزاف الموارد الطبيعية وتدهورها.
المصدر: تقرير التنمية الإنسانية، برنامج الأمم المتحدة، الموقع الإلكتروني www.polar.com.

ولقد حدد الاقتصادي الأسترالي "كولن كلارك" مستوى الضغط النموذجي بـ 25% .

وباعتبار أن مجمل الناتج الإجمالي قد يصل أحيانا إلى 35% وذلك دون استبعاد الجباية البترولية، لأنها كما ذكرنا سابقا تمثل نسبة كبيرة من الحصيلة الضريبية قد تفوق أحيانا 80%، وعليه، فإن حساب الضغط الضريبي دون استبعاد الجباية البترولية من الحصيلة الإجمالية للضرائب لن يكون معبرا حقيقيا عن مستوى الضغط الضريبي بالجزائر.

وحتى يكون كذلك لا بد من المقارنة بين الإيرادات الضريبية العادية والناتج المحلي الإجمالي.

ويمكن أن نقول بأن معدل الضغط الضريبي في الجزائر منذ 1993، وحسب الإحصائيات المتوفرة لدينا لم يرق إلى المعدل النموذجي المحدد بـ 25%، بل أقل مما هو عليه في بعض الدول كتونس حيث وصل نسبة 20% والمغرب 24%، أما في الدول الكبرى فقد وصل إلى نسبة 27%.

وهذا جدول لتوضيح مستوى الضغط الضريبي الذي وصل إليه في الجزائر خلال الفترة الممتدة من (2000-2008).

الجدول رقم 24 : الضغط الضريبي الإجمالي خارج المحروقات[1]

الوحدة (10)[9]

البيان / السنوات	الإيرادات الضريبية المبلغ (1)	الناتج المحلي الإجمالي المبلغ (2)	الضغط الضريبي الإجمالي (2/1) %
2000	349,50	4150,9	8,41
2001	398,23	4260,8	9,34
2002	482,89	4460,1	10,82
2003	524,9	4768,9	11,00
2004	580,4	5016,9	11,56
2005	640,3	5272,7	12,14
2006	720,8	5462,1	13,19
2007	767,3	5680,58	13,50
2008	775,5	5907,81	13,12

(1) تم إعداد هذا الجدول استنادا على الجداول السابقة بالاستعانة بالمصدر : البنك الدولي، قائمة بيانات مؤشرات التنمية في العالم.
الموقع الإلكتروني : www.polar.org/arabic/countries.
الموقع الإلكتروني : www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2007.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (24) ما يلي:

- إن نسبة الضغط الضريبي الإجمالي بعيدة عن النسبة المثلى والمحددة بـ 25%.

- كذلك نلاحظ بأنه بالرغم من ارتفاع معدل الضغط الضريبي خلال الفترة الممتدة من (2000 - 2008) إلا أنه لم يبلغ المستوى الحقيقي والمعبر الأساسي لما يتحمله الاقتصاد الوطني من أعباء ضريبية ومن ثم الفرد .

- إن انخفاض نسبة الضغط الضريبي قد تعود لانخفاض الاقتطاع الضريبي وانخفاض الناتج المحلي الإجمالي، ومن ثم انخفاض دخل الفرد.

كما تعود لانتشار البطالة وارتفاع نسبتها مقارنة بعدد السكان بالرغم من المجهودات الكبيرة التي تبذلها الدولة من أجل تخفيض نسبة البطالة والتي شهدت بالفعل تطور ملموس كما سنرى من خلال تطرقنا لحجم العمالة لاحقا.

بحيث لا يسمح للدولة بفرض الضريبة على مجموعة كبيرة من الأفراد، بالإضافة للتهرب الضريبي.

ويمكن القول بأن الضغط الضريبي الفردي يعتبر مقياسا [1] أساسيا لما يتحمله الفرد من عبء ضريبي، ليس من حيث المبلغ فحسب وإنما بالنسبة لكمية السلع والخدمات التي يتحصل عليها من خلال إنفاق دخله، لأن دخل الفرد الحقيقي هو المعبر الأساسي عن تطور وتحسن مستوى معيشته.

فبالرغم من انخفاض معدل الضغط الضريبي الفردي عن نصيبه من الإنتاج المحلي الإجمالي، بحيث نجد معدل الضغط الضريبي الفردي وصل في المتوسط 28%[2] خلال السنوات الأخيرة من (2000 – 2008) وارتفاع نصيبه من الإنتاج المحلي الإجمالي بنسبة 36% [3].

إلا أنه مع ذلك مازال الفرد يعاني من انخفاض مستواه المعيشي وذلك لارتفاع أسعار السلع والخدمات في الآونة الأخيرة بنسبة 30% من ارتفاع دخل الفرد وذلك من خلال "تطبيق شبكة الأجور الجديدة الخاصة بالوظيف العمومي".

(1) قدي عبد المجيد: فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دكتوراه دولة غير منشورة ،جامعة الجزائر معهد العلوم الاقتصادية 1995، ص 215.

(2) المصدر : تقرير التنمية الإنسانية، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، مرجع سابق، 2007.

الموقع الإلكتروني السابق : www.polar.org/arabic/countries.

(3) تقرير التنمية الإنسانية ، مرجع سابق.

بالإضافة لرفع الدولة دعمها على العديد من السلع والخدمات وخاصة المواد الضرورية.

هذا جدول تطور الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي للفرد وكذلك معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي السنوي للفرد خلال الفترة الممتدة (2002- 2005).

الجدول رقم 25:

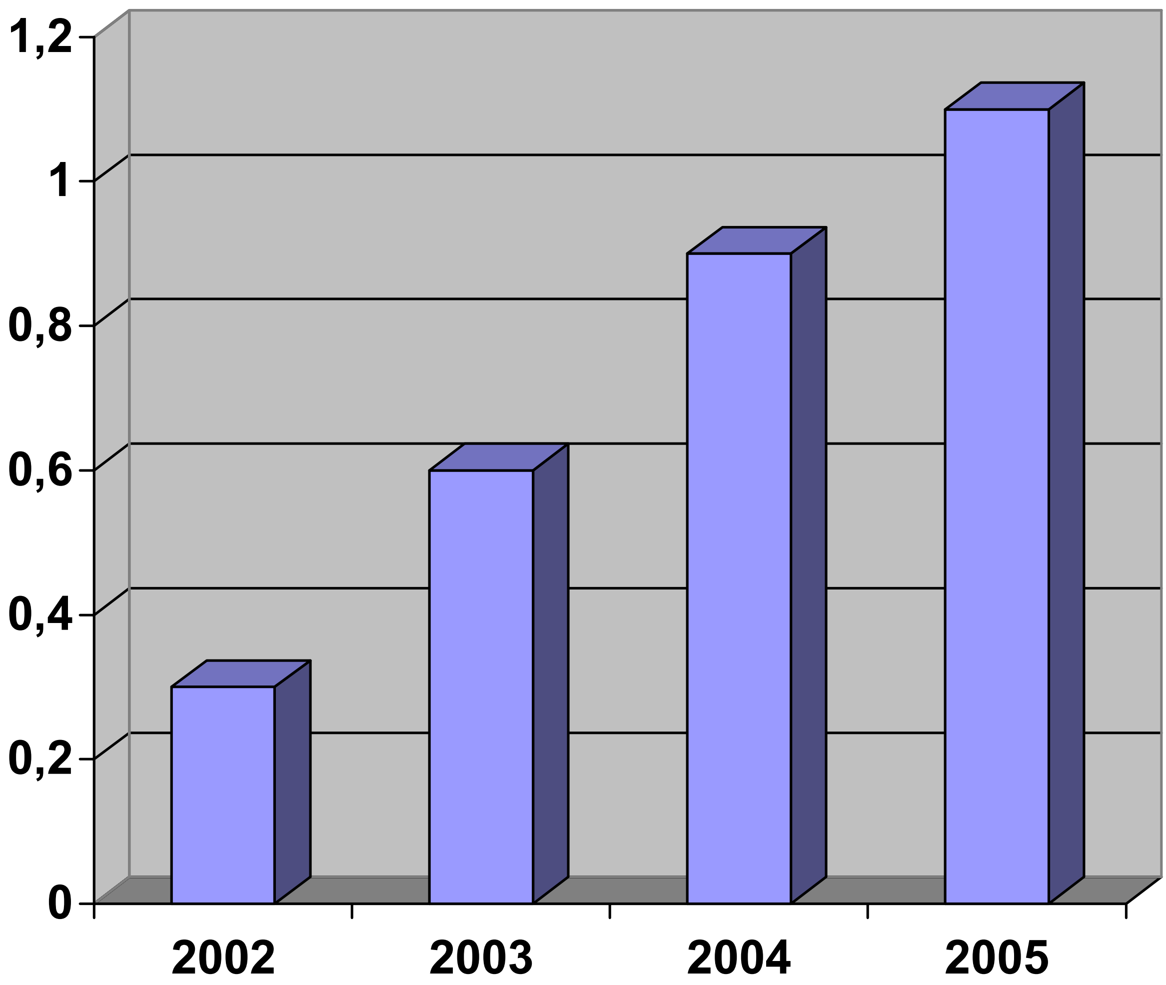
الوحدة (دولار)

البيان / السنوات	الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي للفرد	معدل النمو الناتج المحلي السنوي للفرد (%)
2002	5760	0,3
2003	6107	0,6
2004	6603	0,9
2005	7062	1,1

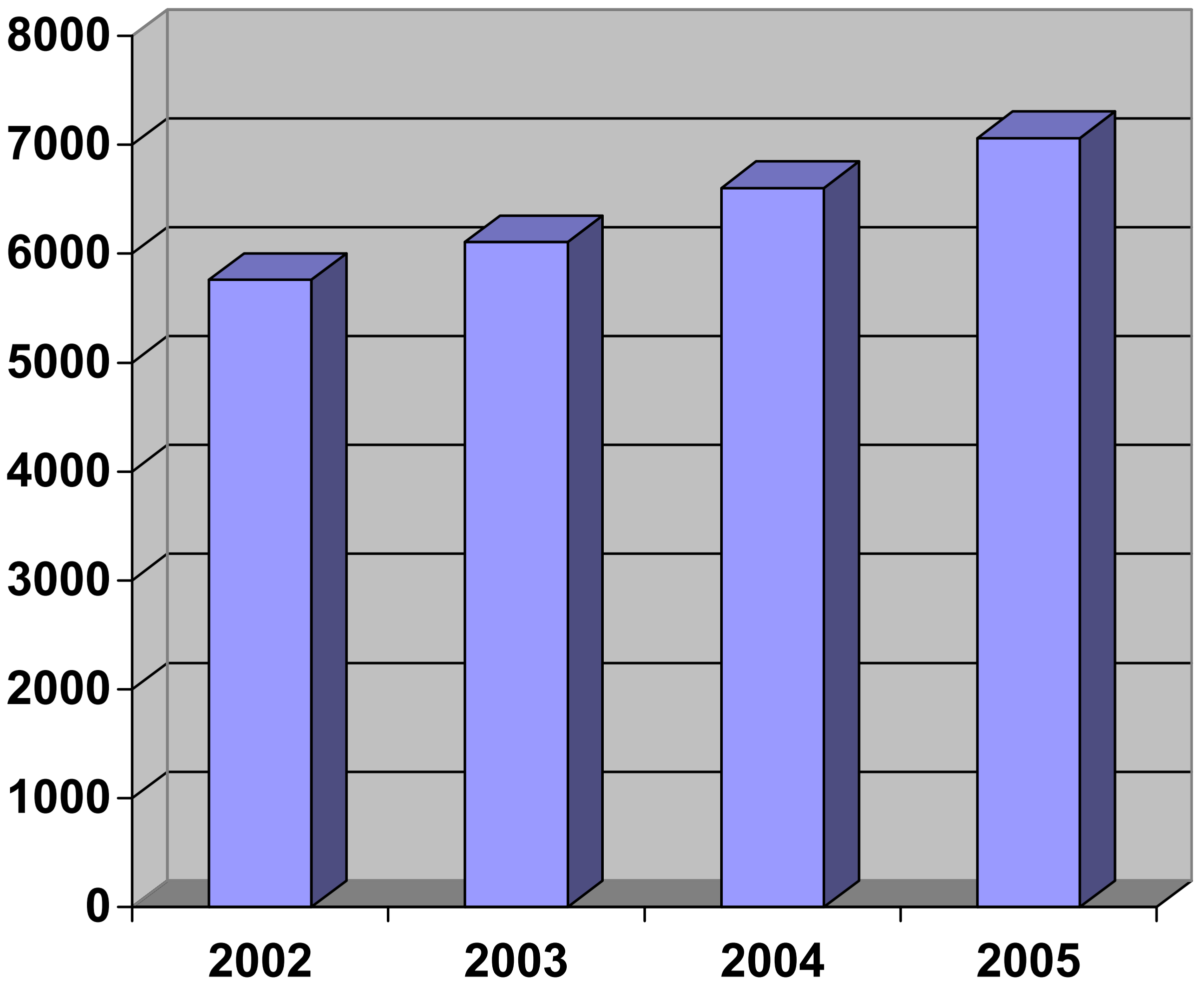
المصدر: تقرير التنمية الإنسانية، مرجع سابق.

الموقع الإلكتروني السابق www.polar.org/arabic/countries.

الشكل رقم 09 : معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي السنوي للفرد %



الشكل رقم 10 : تطور الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي للفرد بالدولار



إن تطور حجم الإيرادات الضريبية من الضرائب المباشرة و غير المباشرة، لدليل على معاناة الفرد من تزايد الأعباء الضريبية(1).

ولكن نستطيع فيما يتعلق بمستوى الضغط الضريبي بالجزائر والناجم بصفة عامة عن عدة أسباب نستطيع أن نجملها في النقاط التالية:

- ضعف الهياكل الاقتصادية وتخلفها مما ينجم عنها انخفاض في الإنتاج الوطني.
- ضعف الإدارة الضريبية ومعظم هياكلها.
- التغير المستمر في التنظيم الفني للضريبة، مما يخلف ثغرات قانونية تسمح للمكلفين استغلالها مما يعود بالسلب على الحصيلة الضريبية.
- انخفاض الوعي الضريبي، مما يفوت على الدولة مصادر مالية معتبرة.

فكل هذه الأسباب وأخرى لم تمنع الدولة من العمل على رفع نسبة مستوى الضغط الضريبي وبلوغه للمستوى المحدد من طرف الاقتصادي "كولن كلارك" وذلك بتقوية الهياكل الاقتصادية وتطويرها بكافة وسائل الإنتاج الحديثة من أجل رفع كفاءتها الإنتاجية

وبالمقابل البحث على طرق ووسائل تدعيمية تستخدمها المصالح الضريبية للحد خاصة من الغش و التهرب الضريبيين من ناحية، ووضع سياسة ضريبية مرنة تتماشى والتغيرات في مستوى معيشة الفرد بنسبة كبيرة.

كما لا تكون عائق في تحقيق التنمية الاقتصادية التي تهدف الدولة إلى تخصيصها من خلال هذه السياسة الضريبية.

وسنحاول التعرض لسياسة التحفيز على الاستثمار من خلال الامتيازات الجبائية التي تقدمها الدولة لمختلف المستثمرين سواء كانوا محليين أو أجانب، وذلك لخلق مجالات استثمارية واسعة والتي من خلالها خلق منافسة اقتصادية حقيقية لخدمة الاقتصاد الوطني والفرد خاصة.

وتعمل لامتصاص اليد العاطلة عن العمل، ومن ثم تخفيض نسبة البطالة التي تعاني منها الجزائر منذ سنوات.

(1) الملحق رقم 3: تطور مساهمة الضرائب المباشرة و غيرا المباشرة في الإيرادات الضريبية.

المبحث الثالث : سياسة التحفيز الضريبي المنتهجة من طرف الدولة لتدعيم وتطوير وترقية الاستثمارات

تعتبر التنمية الاقتصادية والاجتماعية الهدف الرئيسي التي تعمل من أجله أغلب الدول، وخاصة النامية منها، إذ يحتل الاستثمار أهمية كبرى في تحقيق هذه التنمية باعتباره الركيزة الأساسية لقيام اقتصاديات الأمم خاصة في ظل العصر الذي تعيش فيه، عصر تسوده العولمة والتي تقتضي أن تكون السيطرة لمن يملك اقتصادا قويا وتكنولوجيا متطورة.

هذه الحقيقة لا بد أن تدركها الدولة النامية، وتعمل على مواجهتها بشتى الوسائل وذلك من خلال تطوير أجهزتها الاستثمارية من مؤسسات وموارد مالية وبشرية.

فعلى هذه الدول أن تعمل على توزيع مواردها وطاقاتها الإنتاجية ليس فقط على المشاريع ذات الحجم الكبير والمتوسط، التي تتطلب رأس مال ضخم ومنشآت وهياكل قاعدية يستغرق إنشاؤها وقت وتكلفة كبيرين، وأن معظم الآلات الإنتاجية تستورد من الخارج، هذه المشاريع التي أصيب الكثير منها بالفشل والعجز المالي رغم الدعم المالي للمستثمر وكذا الامتياز الجبائي المقدم من طرف الدولة.

لذا وجب على الدولة النامية أن توجه بعض مواردها وطاقاتها إلى الاستثمارات الأقل حجما كالمؤسسات الصغيرة التي طالما أهملتها وتجاهلت دورها إلى جانب المؤسسات المتوسطة والكبيرة في تحقيق التنمية.

وانطلاقا من التغيرات السياسية وكذا الاقتصادية التي شهدتها الجزائر ورغبة في تحقيق تنمية شاملة، أولت الدولة اهتماما كبيرا للاستثمار لما له من دور في تحقيق نمو اقتصادي، وبالتالي خلق حركة سريعة في الحياة الاقتصادية في مختلف ميادينها لمناصب عمل جديدة، إحداث توازن جهوي، رفع دخل الفرد الحقيقي...

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف، انتهجت الدولة طريقة لتحفيز الاستثمارات بإتباع سياسة ضريبية من خلالها منح امتيازات جبائية واسعة وخاصة تلك النشاطات التي ترى بأنها ضرورية لتحقيق التنمية، بالإضافة لمراعاة مكان توطن الاستثمارات بالمناطق النائية، للاهتمام بها أكثر وإعطائها امتيازات جبائية إضافية عن التي تقدمها للاستثمارات في مناطق متواجدة خاصة بشمال الوطن.

إن الامتيازات الجبائية تمثل تلك المساعدات المالية الممنوحة بشكل غير مباشر للمستثمرين الذين يقومون بنشاطات مختلفة لتشجيعها، ذلك قصد تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية محددة، وهي تختلف عن الامتيازات المالية، حيث أن هذه الأخيرة تمنح من طرف البنوك الوطنية في شكل قروض بدون فائدة أحيانا وبمعدلات فائدة منخفضة أحيانا أخرى.

وتعتبر الامتيازات الجبائية التي تقدمها الدولة سواء في إطار ما تسنه من قوانين ضريبية أو في إطار قوانين الاستثمار الحديثة لا تعتبر حديثة لأن الدولة سبق وأن قامت بتقديم امتيازات جبائية قبل الإصلاح الضريبي لعام 1992، لكل من القطاع الفلاحي بإعفائه من الضريبة الفلاحية، كما قامت بإعفاء بعض المؤسسات التي تشتغل في الجنوب وخاصة النائية منها، وكذلك المناطق السهبية.

من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج T.U.G.P والرسم الوحيد الإجمالي عند تأدية الخدمات T.U.G.P.S.

المطلب الأول : الامتيازات الجبائية الممنوحة للمستثمرين حسب القوانين الضريبية المختلفة

هذه الامتيازات الجبائية تضمنتها مختلف القوانين المالية السابقة وذلك منذ الإصلاح الضريبي إلى يومنا هذا، ويمكن التعرض لأهمها.

أولا : الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

لقد تم رفع الحد المعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي خلال مراحل تطور النظام الضريبي بالجزائر أكثر من ثلاث مرات بدء من 25200 إلى 120.000دج، بالإضافة للتغير الذي مس أجزاء الدخل الخاضع لنفس الضريبة.

كما تم تخفيض معدل الضريبة الخاص بالرصيد الجبائي من 30% إلى 25% باعتبار الأرباح الموزعة على الشركاء وستخضع مرة ثانية للضريبة على الدخل الإجمالي، فتخفيض هذا المعدل من شأنه أن يخفض العبء الضريبي ومن ثم رفع حجم الاستثمارات.

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات IBS

في إطار تخفيف العبء الضريبي على المكلف الضريبي، قامت الدولة بتخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات من 50% عام 1991 إلى 42% عام 1992 ثم إلى 38% عام 1993، واستمر هذا التخفيض إلى 30%.

وأخيرا 25% عام 2008 وبدء من عام 2009 خفض هذا المعدل إلى 19% بالنسبة لقطاع البناء والخدمات.

كما تم دائما وفي إطار تشجيع الاستثمارات، فقد عمدت الدولة إلى تخفيض المعدل المفروض على الأرباح المعاد استثمارها[1] وذلك من 33% إلى 15% إلى 12,5% حاليا.

ثالثا: الرسم على القيمة المضافة TVA

فقد شهد الرسم تغير كبير في معدلاته وكذلك في حقله الضريبي، بحيث بعدما كان يتضمن معدلات عديدة ومرتفعة سابقا وصلت في حدود 40% أو أكثر حيث أصبح يضم معدلين فقط وهما 7% و17% بالإضافة للإعفاءات التي شملت العديد من السلع والخدمات نذكر منها :

- المجوهرات التقليدية.
- المنتجات الجلدية.
- المنتجات المنتجة باليد كالزرابي التقليدية.

كما شمل الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة النشاطات التالية[2] :

- أملاك التجهيزات، مواد، منتوجات، وكذا الأشغال والخدمات التي حددت قائمتها من قبل التشريع المتعلق بنشاطات التنقيب، البحث، التمييع، أو النقل عن طريق القنوات للمحروقات السائلة والغازية المحصلة أو المنجزة من قبل أو لحساب مؤسسة سوناطراك والشركات البترولية المتعاونة معها أو المتعهدين في القطاع.
- العمليات المنجزة من قبل بنك الجزائر المتعلقة مباشرة بوظيفة إصدار النقود وكذا مهماتها الخاصة.

---

[1] Guide fiscal des investissement, 1997, p33- مرجع سابق

[2] منشورات المديرية العامة للضرائب خلال الفترة (2000-2005)، مرجع سابق.

- عمليات البيع المتعلقة بالمواد الصيدلانية.
- أعمال البيع المتعلقة بالسلع المصدرة.
- الإعفاء الدائم بالنسبة للمؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الوحدات التابعة لها.

المطلب الثاني: الامتيازات الجبائية الممنوحة وفق قانون ترقية الاستثمار لعام 1993

أولا: قانون الاستثمارات لعام 1993: يعتبر قانون الاستثمار لعام 1993 المتعلق بترقية الاستثمارات تعبيرا عن إرادة الانفتاح الاقتصادي والسياسة الجديدة لترقية الاستثمار.

ويرتكز هذا القانون على:

1- إنهاء التفرقة بين الاستثمار الخاص والعمومي من جهة، والمستثمر المقيم وغير المقيم من جهة أخرى مع حرية الاستثمار بالنسبة للمقيمين، أي يصبح جميع المتعاملين متساوون أمام القانون[1].

2- عدم فرض تعقيدات وذلك بهدف تسهيل الاستثمار وإجراءات الاستثمار.

3- إنشاء هيئة وكالة ترقية ودعم ومتابعة للاستثمارات APSI تتكفل بدعم المستثمرين، ومنح الامتيازات التي نص عليها القانون.

ولقد ألغى قانون الاستثمارات لعام 1993 الأحكام السابقة المخالفة لهذا المرسوم التشريعي عدا القوانين المتعلقة بالمحروقات.

ثانيا: الأنظمة الأساسية لتحفيز الاستثمار في ظل قانون ترقية الاستثمارات

نجد أن النظام العام يحتوي على الامتيازات المقدمة للمستثمرين وكذا كل التدابير التشجيعية المحددة في المواد 17 و19 من قانون الاستثمار[2] بحيث تقدم هذه الامتيازات برسم الاستثمار خلال فترة لا تتجاوز 3 سنوات وذلك من تاريخ تبليغ الوكالة، وهذه الامتيازات الممنوحة للمستثمرين منها:

---

(1) الجريدة الرسمية، المادة 38 عام 1993، العدد 64.

(2) الوكالة الوطنية لترقية الاستثمارات 2008 أنظر المرسوم التشريعي رقم 93-12 بتاريخ 1993/10/10 المتعلق بترقية الاستثمار الجريدة الرسمية رقم 64.

1- الإعفاء الضريبي

فيما يتعلق بالإعفاءات لا بد من التمييز بين مرحلتين من مراحل نشاط المشروع وهما : مرحلة الإنجاز، والأخرى مرحلة الاستغلال.

أ) مرحلة إنجاز الاستثمار:

فالمستثمرين في هذه المرحلة يستفيدون من امتيازات جبائية تتمثل في[1]:

- تطبيق النسبة المخفضة للرسوم الجمركية بشأن الأجهزة المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز المشروع الاستثماري.
- الإعفاء من رسوم نقل ملكية العقارات اللازمة لإنجاز المشروع الاستثماري في نفس الإطار، هناك مشاريع تحظى بعناية خاصة من طرف الدولة وتدخل ضمن نظام الاستثناءات.

بحيث تمنح المشاريع الاستثمارية التالية مزايا خاصة:

- المشاريع الاستثمارية التي تنفذ في المناطق التي تحتاج تنميتها إلى مساهمة خاصة من جانب الدولة.
- المشاريع الاستثمارية التي تكون لها أهمية خاصة بالنسبة للاقتصاد الوطني ولاسيما حينما تستخدم هذه المشاريع التكنولوجيات النظيفة التي تساعد على حماية البيئة والموارد الطبيعية والتي تقتصد في استخدام الطاقة وتساعد على التنمية المستدامة.

وكذلك في إطار إنجاز الاستثمار وفي ظل نظام الاستثناءات تطبق الإعفاءات التالي[2]:

- الإعفاء من رسوم نقل ملكية العقارات اللازمة لإنجاز المشروع الاستثماري.
- تتحمل الدولة جزءا من تكاليف الهياكل الأساسية اللازمة لإنجاز المشروع الاستثماري أو كل التكاليف بعد تقييم المشروع من جانب الوكالة الوطنية لتنمية الاستثمار.
- الإعفاء من ضريبة القيمة المضافة بالنسبة للسلع والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز المشروع الاستثماري سواء أكانت مستوردة أو من السوق المحلية حينما تدخل هذه السلع في إنجاز عمليات خاضعة لضريبة القيمة المضافة.

---

(1) منتديات الشروق من خلال الموقع الإلكتروني التالي : http / mountata.echourouk.org , 02/01/2009.

(2) DGI : Guide fiscal de l'investissement, 1997, p32.

- تطبيق نسبة الرسوم الجمركية المنخفضة على السلع المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز المشروع الاستثماري.

ب) مرحلة الاستغلال ومزاولة المشروع نشاطه:

بعدما يبدأ المشروع نشاطه واستغلاله تقدم له الإعفاءات الضريبية التالية :

- يعفى المشروع الاستثماري لمدة 10 سنوات بعد مزاولة نشاطه الفعلي من الضرائب على أرباح الشركات وضريبة الدخل التي تخضع لها الأرباح الموزعة والضريبة على الدخل الإجمالي IRG والضرائب على المدفوعات الإجمالية VF والضريبة المهيأة T.A.P ومعدلها 2% حاليا[1].

- إعفاء الممتلكات غير المنقولة التي تدخل في إنجاز المشروع الاستثماري من ضريبة العقارات لمدة عشر سنوات بدء من تاريخ امتلاكها.

- منح مزايا إضافية على نحو يزيد من الاستثمارات أو ييسر إنجازها مثل السماح بترحيل العجز ومد فترات الاستهلاك، بالإضافة لكل ذلك هناك ضمانات تتعلق بالاستثمار بحيث يعامل الشخص الطبيعي والشخص المعنوي سواء كان من القطاع الخاص أو العام وسواء كان جزائريا أو أجنبيا نفس المعاملة فيما يتعلق بالحقوق والالتزامات الخاصة الاستثمار، كما يتم حماية وتشجيع الاستثمارات وفق الاتفاقيات الدولية أو الثنائية.

---

(1) وزارة المالية : السياسة الضريبية 2009، ص2.
الموقع الإلكتروني : www.mtess.gov.eg/arabic/templates

المبحث الرابع: آثار الامتيازات الجبائية الممنوحة من طرف الدولة على حجم العمالة وحجم الاستثمارات

المطلب الأول: حجم العمالة وحجم الاستثمارات

إن السياسة الاقتصادية التي انتهجتها الجزائر من بين أهدافها الأساسية هي العمل على تقليص حجم البطالة وتخفيض نسبتها التي بلغت أوجها عام 2000 نسبة 29,5%[1].

وأمام هذا الوضع كان على السلطة العمل على خلق مشاريع استثمارية لامتصاص اليد العاطلة عن العمل، بالإضافة إلى ذلك ونظرا لعدم قدرة الدولة على إدماج العمال في مناصب عمل مختلفة.

لذلك اتجهت الجزائر نحو تشجيع القطاع الخاص المحلي والأجنبي بتقديم لهم تحفيزات ضريبية بالإضافة للامتيازات المالية الأخرى.

وقد تضمن قانون ترقية الاستثمارات لعام 1993 تلك الإعفاءات الضريبية المقدمة للمستثمرين الخواص "محليين وأجانب" حيث أدى ذلك وخلال الفترة الممتدة من (2004-2007) إلى ارتفاع حجم الاستثمارات أي أكثر من 8 آلاف مليار دينار أي ما يعادل 121 مليار دولار، منها 5300 مليار دينار (80 مليار دولار) من ميزانية الدولة، و2700 مليار دينار (41 مليار دولار) استثمارات القطاع الخاص.

كما تم استحداث نهاية شهر جويلية 2008 101 ألف مؤسسة صغيرة ومتوسطة كما تم استحداث عدد تكميلي من 20 ألف مؤسسة في نهاية شهر مارس 2009[2].

كما بلغت مشاريع المستثمرين الأجانب في مجالات الاتصال والسياحة، النقل والصناعة من 31 مشروع أجنبي عام 2003 إلى 59 مشروع عام 2006[3].

وارتفع هذا العدد إلى 454 مشروع نهاية 2007 كما يوضحه الجدول التالي:

---

(1) تصريح وزير العمل لقناة الجزيرة نت يوم الأربعاء 2006/02/08.
اطلع على الموقع الإلكتروني : www.mtess.gov.d2/mtsc.ar-n/activites/2006/ac

(2) المصدر : الوكالة الوطنية لترقية الاستثمارات Audi.
الموقع الإلكتروني : www./innvanet.com.2008.

(3) Andi 2008.

الجدول رقم 26 : توزيع الاستثمارات الأجنبية حسب القطاع خلال الفترة (2002-2007)

القطاع	عدد المشاريع الأجنبية	القيمة (بمليون دولار)
الزراعة	08	2017
البناء وأشغال عمومية	61	43442
الصناعة	271	403090
الصحة	4	5982
النقل	18	10992
السياحة	8	26091
الخدمات	81	93393
التجارة	0	0
الاتصالات	3	162586
المجموع	**454**	**747593**

المصدر : الوكالة الوطنية لترقية الاستثمارات – Andi 2008 .

الجدول رقم 27 : توزيع استثمارات في الجزائر خلال الفترة (2002-2007)

البلد	عدد المشاريع	القيمة (مليون دينار جزائري)
مصر	27	136928
السعودية	08	22683
الإمارات العربية	05	76522
الكويت	02	88522
ليبيا	35	6780
سوريا	57	10565
تونس	36	6416
قطر	01	3288
المغرب	03	2355
إسبانيا	29	115127
فرنسا	121	39376
هولندا	03	13864
ألمانيا	06	7799
الصين	21	26016
أنجلترا	11	1431
كندا	05	3681
الولايات المتحدة	07	18236

Source : Agence Nationale de Développement et d'Investissement, Andi 2008.

الجـدول رقـم 28 : بعـض الاسـتثمارات فـي إطـار الشـراكة فـي الجزائـر خلال الفترة (2002-2007)

البـلـد	عدد المشاريع	القيمة (مليون دينار جزائري)
العربية السعودية وفلسطين والأردن	01	32168
الأردن والبحرين وقطر	01	12742
فرنسا وإسبانيا	02	330
فرنسا ولبنان	04	1168
فرنسا والكونغو	01	2019
فرنسا وألمانيا	01	166
الأردن ومصر	01	1475
فرنسا وتركيا ولكسمبورغ	01	275

الوكالة الوطنية لترقية الاستثمارات 2008 ، مرجع سابق.

إن تطور حجم الاستثمارات المستمرة في الجزائر من طرف العديد من الـدول العربية أو الأجنبية عبر العديد من القطاعات الاقتصادية ومن خلال الامتيازات المالية المقدمة من طرف الدولة خاصة الامتيازات الجبائية التي سبق ذكرها كان لهـا الأثـر الكبير على تزايد هذه الاستثمارات في قطاعات ذات مردود كبير كالصـناعة والبنـاء والأشغال العمومية والزراعة، مما أدى إلى تزايد حجم العمالة في الجزائـر وتقلـيص نسبة البطالة، كما يتضح ذلك من خلال الجداول التالية الثلاثة.

جدول رقم 29 : حجم اليد العاملة التي توفرها الاستثمارات المحلية والأجنبيـة خلال الفترة الممتدة من (2002-2007).

جدول رقم 30 : قوة العمل بالجزائر خلال الفترة الممتدة (1998-2005).

جدول رقم 31: يبين انخفاض نسبة البطالة خـلال الفتـرة الممتـدة (2000-2008).

جدول رقم 29 : حجم اليد العاملة التي توفرها الاستثمارات المحلية والأجنبية خلال الفترة الممتدة من (2002-2007)

المشاريع الاستثمارية	2002	2003	2004	2005	2006	2007	المجموع
	عدد مناصب العمل	عدد مناصب العمل	عدد مناصب العمل	عدد مناصب العمل	عدد مناصب العمل	عدد مناصب العمل	
استثمارات محلية	84357	107566	67442	70295	94787	144275	568722
الاستثمارات الأجنبية منها : الشراكة	1744	2888	2208	4145	8608	5781	25374
استثمارات ممولة بالكامل للمستثمر الأجنبي	10444	5285	4523	4511	20188	7239	52190
المجموع الجزئي	12188	8173	6731	8656	28796	13020	77564
المجموع الكلي	96545	115739	74173	78951	123583	137295	646286

Agence Nationale de Développement d'Investissement, Andi 2008.

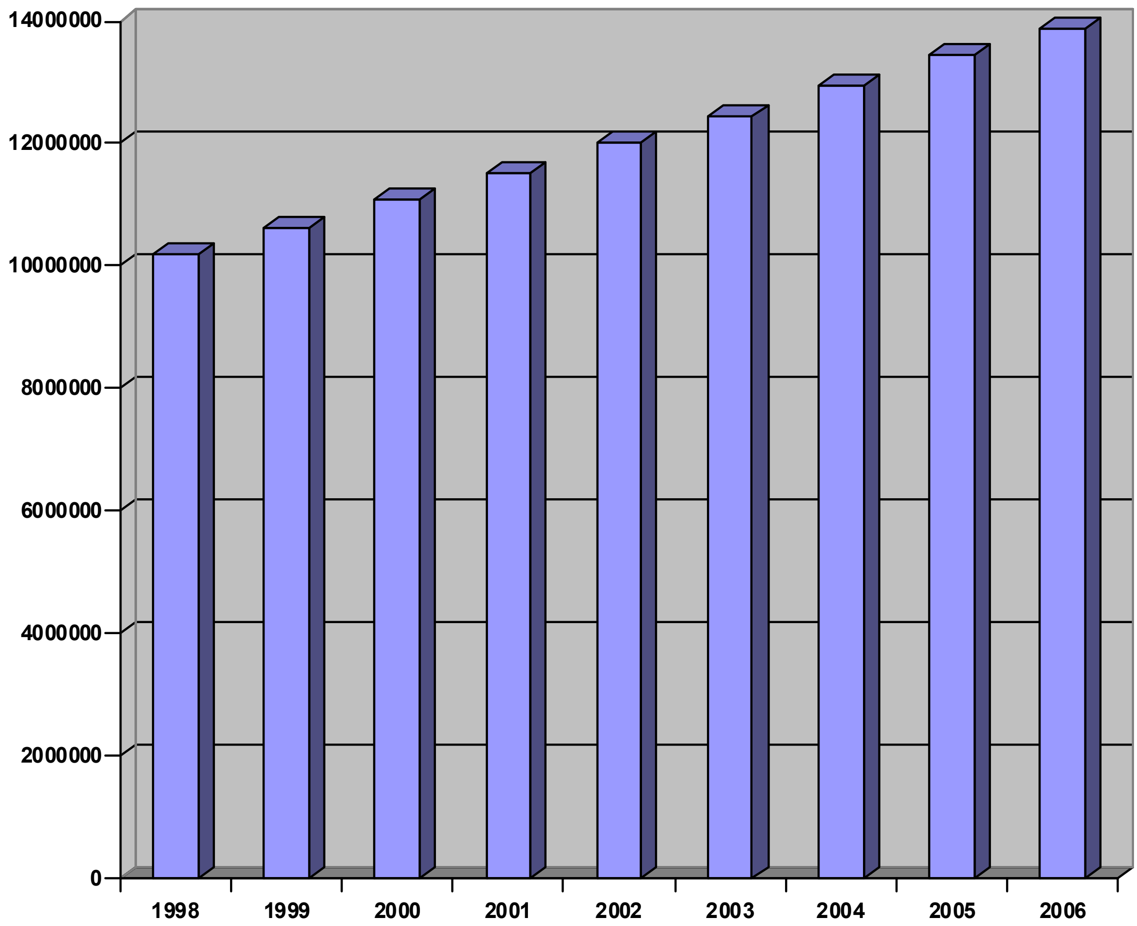
جدول رقم 30 : قوة العمل الإجماليـة(*) بـالجزائر خـلال الفتـرة الممتـدة مـن (1998-2006)

السنـــة	قوة العمل الإجمالية
1998	10176431
1999	10622661
2000	11078387
2001	11521650
2002	12008422,09
2003	12456082,5
2004	12951704,56
2005	13429167,67
2006	13887213,65

المصدر: البنك الدولي: مؤشرات التنمية في العالم.
اطلع على الموقع الإلكتروني: www.pogar.org/arabic/coomerios/morestats

(*) قوة العمل الإجمالية : تشمل الأشخاص في سن 15 سنة فأكثر الذين ينطبق عليهم تعريف منظمة العمل الدولية للسكان الناشطين اقتصاديا، ويستثنى من قوة العمل الإجمالية العاملون في القطاع غير الرسمي والعاملون لدى أسرهم ومقدموا خدمات الرعاية لا يتقاضون أجرا عن جهدهم.

الشكل رقم 11 : تطور قوة العمل خلال الفترة الممتدة (1998 – 2006)



جدول رقم 31 : يبين تطور نسبة البطالة[*] خلال الفترة الممتدة من (2000-2008)

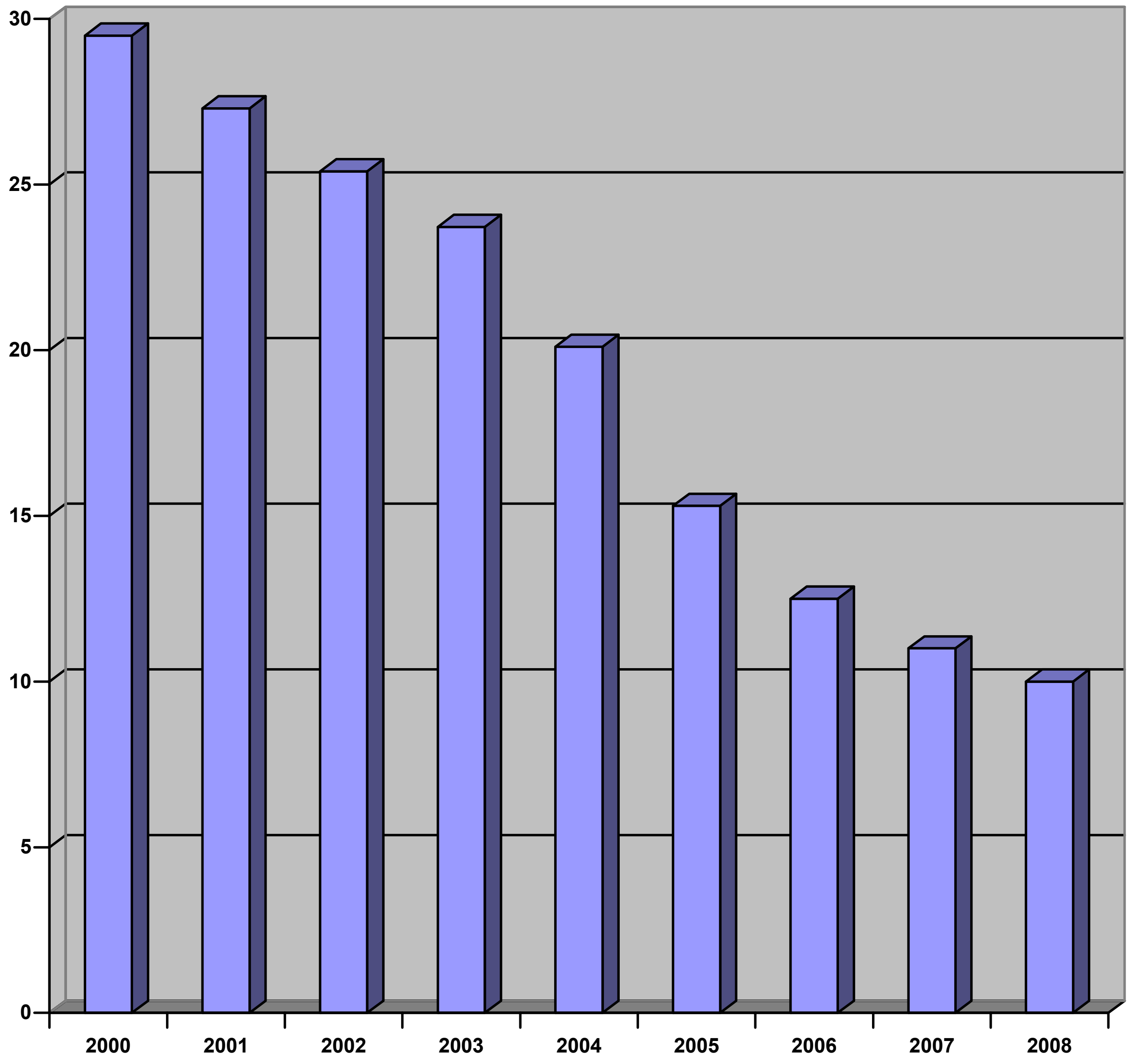
السنـــة	النسبـة %
2000	29,5
2001	27,3
2002	25,4
2003	23,72
2004	20,10
2005	15,3
2006	12,5
2007	11
2008	10

المصدر: الديوان الوطني للإحصاء الجزائر بالأرقام نشر 2005 ص 11 (منظمة العمل الدولية والكتاب السنوي الإجمالي قوة العمل).

الموقع الإلكتروني : www.pogar.org/arabic/coomerios/morestats

[*] البطالة حالة تشير إلى أفراد فوة العمل الذين هم بلا عمل لكنهم جاهزون للعمل ويبحثون عن عمل.

الشكل رقم 12 : انخفاض نسبة البطالة خلال الفترة (2000- 2008)



جدول رقم 32 : قوة العمل ،العاملة والعاطلة عن العمل

الوحدة: بالآلاف

	2003	2004	2005	2006	2007
قوة العمل الإجمالية القادرة عن العمل	9540	9780	10027	10207	10514
قطاع الزراعة	1565	1617	1683	1780	1842
القطاعات الأخرى	7975	8163	8344	8487	8672
قوة العمل العاملة فعلا	5741	5981	6222	6517	6771
قطاع الزراعة	1565	1617	1683	1780	1842
القطاعات الأخرى	4176	4364	4539	4737	4929
قطاع الصناعة	510	523	523	525	522
قطاع البناء والأشغال العمومية	907	980	1050	1160	1261
الإدارة	1490	1512	1527	1542	1557
النقل و المواصلات والتجارة	1269	1349	1439	1510	1589
القوى العاملة المنزلية و أخرى (1)	1573	2070	2275	2485	2496
البطالين	2262	1729	1530	1265	1245
نسبة البطالة	23.7	17.7	15.3	12.3	11.8

Source : office national des statistiques , commissariat général de la planification et de la prospective.

(1) y compris les appelés au service national et les emplois irréguliers

لم تقتصر الإعفاءات الجبائية المقدمة من طرف الدولـة وكـذلك الامتيـازات الأخرى على تزايد حجم الاستثمارات وتقلص نسبة البطالة وارتفـاع حجـم العمالـة بالمؤسسات الاقتصادية الخاصة سواء كانت محلية أو أجنبية.

فقد انعكس كذلك على تطور معدل نمو الاقتصاد الجزائري خلال الفترة الممتدة من (2000-2008) خلال الجدول التالي:

جدول رقم 33 : تطور معدل النمو الاقتصادي الوطني خـلال الفتـرة الممتـدة مـن (2000-2008)

السنـــة	معدل النمو %
2000	2,2
2001	2,3
2002	3,5
2003	6,9
2004	6,1
2005	5,2
2006	4,8
2007	6,5
2008	6

المصدر: تصريح وزير العمل والضمان الاجتماعي بتاريخ 2006/02/08

الموقـــع الإلكترونـــي : www.mtess.gov.dz/mtss.qr-n/activites/2006/ac-080206-ar.doc

الموقع الإلكتروني : www.xinnuanet.com.2008

المطلب الثاني : حجم المدخرات الإجمالية وحجم الاستهلاك النهائي

باعتبار أن الدخل يمثل الادخار مضاف إليه الاستهلاك فارتفاع الدخل يؤدي إلى ارتفاع الاستهلاك وكذا حجم الادخار، لكن هذا في ظل ثبات العوامل المـؤثرة علـى الدخل، كارتفاع الأسعار، وكذا حجم الضرائب المباشرة وغير المباشرة وخاصة هـذه الأخيرة التي لها علاقة وطيدة بأسعار السلع مما تؤثر على الدخل الحقيقي للفرد إلـى تطور الدخل الحقيقي للفرد من 3 آلاف دولار عـام 2005 إلـى 3487 دولار عـام 2006 إلى 4 آلاف دولار عام 2008[(1)]، فكان له الأثر في زيادة حجـم المـدخرات المحلية الإجمالي وكذا الاستهلاك النهائي بالدولار كما يتضح من الجدولين الآتيين:

(1) المصدر :صندوق النقد الدولي.

جدول رقم 34 : المدخرات المحلية الإجمالية (بالدولار الأمريكي التجاري)

تعريف ومصدر المؤشر (*)

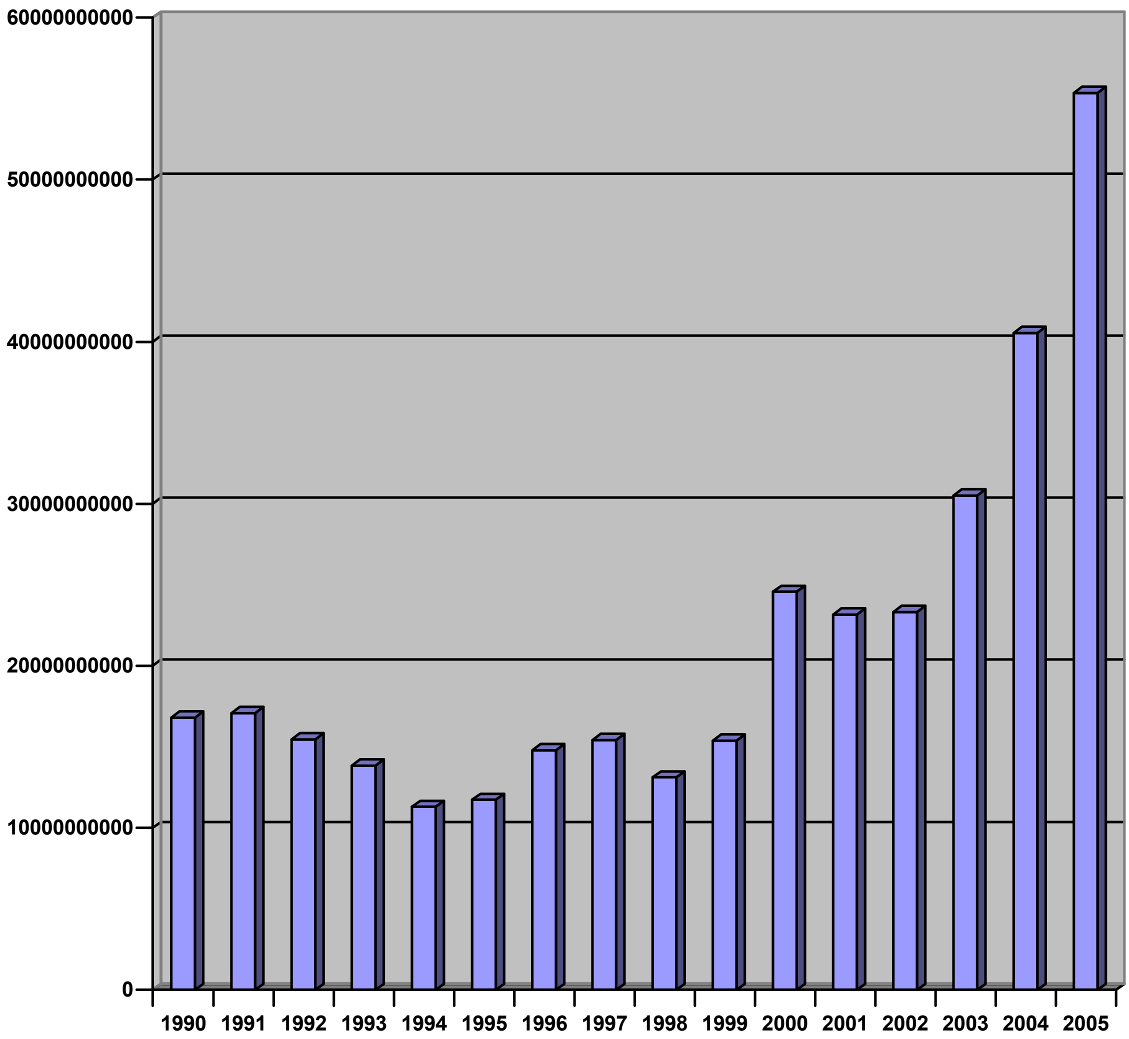
السنــة	حجم المدخرات الإجمالية
2005	55351021568
2004	40541442048
2003	30516183040
2002	23313922048
2001	23162597376
2000	24570820608
1999	15379877888
1998	13112251392
1997	15424472064
1996	14783832064
1995	11738664960
1994	11298097152
1993	13853073408
1992	15460707328
1991	17078980608
1990	16811788288

المصدر: مؤشرات التنمية في العالم (البنك الدولي)

* المدخرات المحلية الإجمالية (بالدولار الأمريكي التجاري) تحسب المدخرات المحلية الإجمالية كناتج محلي إجمالي ناقص الإنفاق الاستهلاك النهائي (الاستهلاك الكلي).

(*) الموقع الإلكتروني : http://www.imf.org

الشكل رقم 13 : المدخرات المحلية الإجمالية (بالدولار الأمريكي الجاري)



جدول رقم 35 : الإنفاق الاستهلاكي النهائي بالسعر الثابت للدولار الأمريكي عام 2000 تعريف ومصدر المؤشر

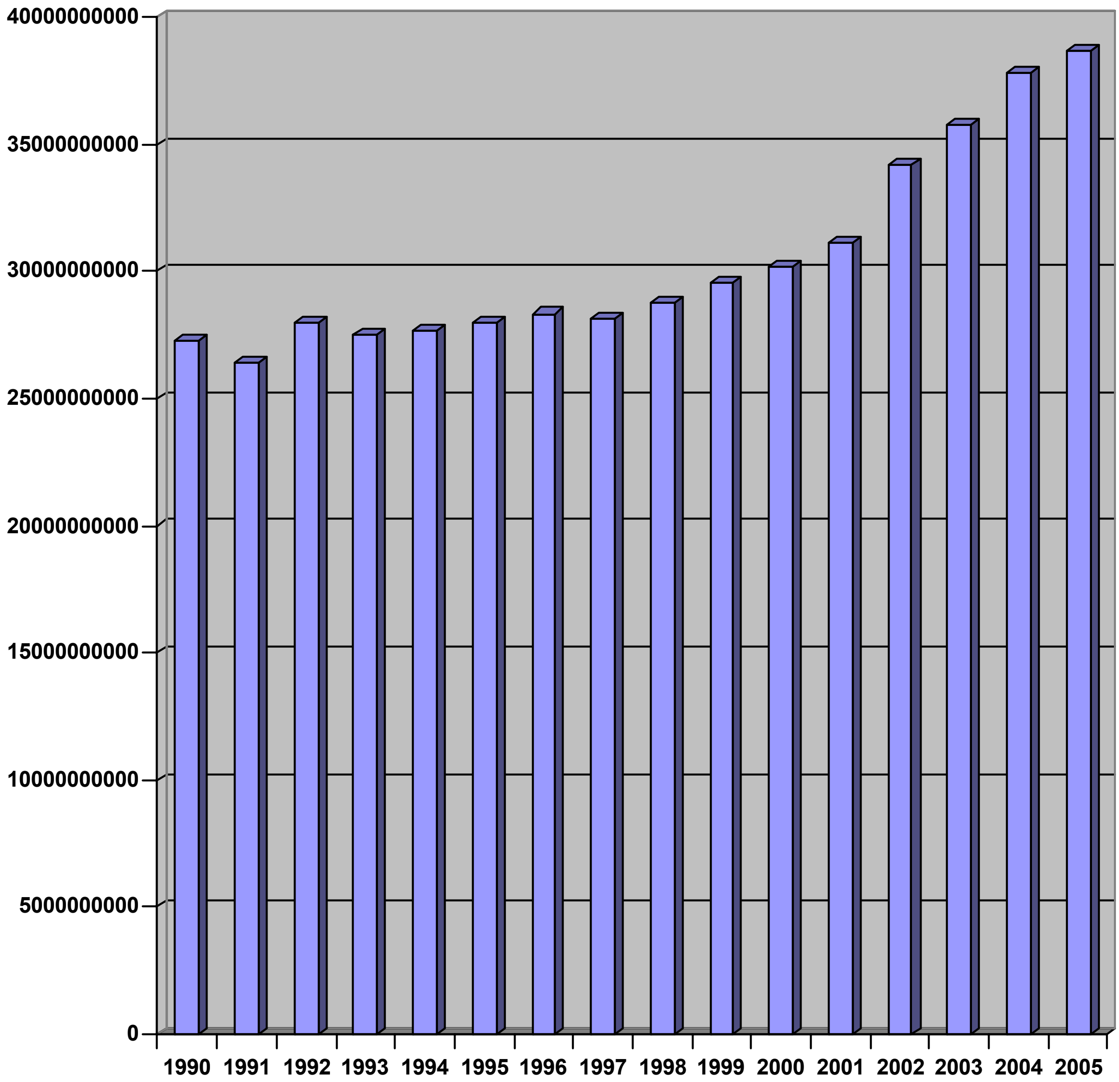
السنـــة	الإنفاق الاستهلاكي النهائي
1990	27255525376
1991	26410604544
1992	28021651456
1993	27489241088
1994	27709153280
1995	27807453450
1996	28345730301
1997	28116723712
1998	28791525376
1999	2957687808
2000	30219239424
2001	31126349824
2002	34243299328
2003	35756429312
2004	37818589184
2005	38714535936

المصدر : مؤشرات التنمية في العالم (البنك الدولي)، مصدر سابق.

* الإنفاق الاستهلاكي النهائي (بالسعر الثابت للدولار الأمريكي عام 2000) :

الإنفاق الاستهلاكي النهائي (الاستهلاك الكلي سابقا) هو مجموع الإنفاق الاستهلاكي النهائي للأسرة المعيشية (الاستهلاك الخاص سابقا) والإنفـاق الحكـومي النهـائي العـام (الاستهلاك الحكومي العام سابقا) البيانات بالسعر الثابت للدولار الأمريكي عام 2000.

الشكل رقم 14 : الإنفاق الاستهلاكي النهائي بالسعر الثابت للدولار الأمريكي عام 2000



نلاحظ من خلال الجدولين السابقين 34 و 35 أن هناك تطور مستمر تقريبا من حيث الاستهلاك النهائي السنوي الإجمالي خلال الفترة الممتدة بين (1990-2005) وكذلك بالنسبة لحجم المدخرات الإجمالية مما يدل على ارتفاع دخل الفرد الحقيقي الناتج من الإعفاءات الضريبية التي شملت العديد من السلع المحلية وكذا السلع المستوردة بالإضافة للدعم الذي ما زالت تقدمه الدولة لبعض السلع الضرورية الأساسية.

ولكن مهما ارتفع دخل الفرد الحقيقي ما زال بعيدا عن مستواه الحقيقي نظرا لارتفاع الأسعار بنسبة أكبر من نسبة ارتفاع الأجور التي شهدتها مؤخرا عند تطبيق شبكة الأجور الخاصة بالوظيف العمومي.

المطلب الثالث : تطوير و ترقية الصادرات

إن النظام الضريبي يعتبر في نظره ترقية الصادرات من الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها وذلك لما لها من آثار إيجابية على المؤسسات الاقتصادية وتنميتها وتطويرها بما يساعد على رفع القدرة الإنتاجية للجهاز الإنتاجي الوطني وتوفير السلع والخدمات للمستهلكين بأسعار معقولة تكون في متناول أصحاب الدخول المنخفضة.

وعليه فقد قامت الدولة كما ذكرنا سابقا بتقديم امتيازات جبائية محفزة على التصدير وكذا الاستيراد فيما يتعلق بالسلع ووسائل الإنتاج التي تستعمل مباشرة في العمليات الإنتاجية من أجل خلق المنتجات المخصصة للسوق العالمية.

إلا أنه بالرغم من هذه الامتيازات فلا يزال حجم الصادرات الوطنية بعيدة عن مستواها نظرا لسيطرة الصادرات البترولية على القيمة الإجمالية للصادرات حيث أنه على سبيل المثال بلغت الصادرات الإجمالية نحو 59,52 مليار دولار[1] عام 2007 بارتفاع بنسبة 8,98% مقارنة بعام 2006، في حين وصلت الواردات إلى 27,43 مليار دولار عام 2005 مقابل 20,03 مليار دولار عام 2006، حيث ارتفعت النسبة إلى 28%، لكن صادرات المحروقات تشكل نسبة 97,8% من حجم الصادرات الإجمالية أي بزيادة بنسبة 8,94% عززها على الخصوص ارتفاع أسعار النفط الخام في الأسواق الدولية، وهذا ما يؤكد سيطرة الصادرات البترولية على حجم الصادرات الإجمالية.

[1] الموقع الإلكتروني : www.moheet.com/show.n.ws.asp-pg-38.

جدول رقم 36: مكونات الصادرات والواردات

الوحدة ملايين الدولارات

السنوات	2003	2004	2005	2006	2007
الواردات					
المواد الغذائية	2516.10	3385.0	3374.0	3572.0	4656.0
الطاقة	41.0	158.0	199.0	230.0	305.0
المواد الأولية	607.0	733.0	706.0	792.0	12450.0
السلع نصف مصنعة	2683.0	3422.0	3848.0	4673.0	6678.0
الآلات الفلاحية	121.0	157.0	150.0	90.0	137.0
الآلات الصناعية	4654.0	6681.0	7950.0	8015.0	9361.0
الخدمات الاستهلاكية	1984.0	2610.0	2922.0	2830.0	3546.0
المجموع	12606.0	17146.0	19146.0	20166.0	25928.0
الصادرات	/	/	/	/	/
المواد الغذائية	47.0	66.0	67.0	73.0	88.0
الطاقة	23993.0	31550.0	45588.0	53608.0	59605.0
المواد الأولية	49.0	97.0	136.0	195.0	170.0
السلع نصف مصنعة	310.0	430.0	481.0	765.0	640.0
الآلات الفلاحية	1.0			1.0	1.0
الآلات الصناعية	29.0	50.0	37.0	44.0	46.0
الخدمات الاستهلاكية	35.0	15.0	19.0	44.0	35.0
المجموع الفرعي (1)	24464.0	322080.0	46328.0	54730.0	60585.0
المواد الأخرى	4.0	9.0	6.0	11.0	5.0
المجموع العام	244468.0	32217.0	46334.0	54741.0	60590.0
الصـــادرات خـــارج المحروقات (2)	475.0	667.0	746.0	1132.10	980.0

Source : direction général des douanes services lies déduits

جدول رقم 37: الصادرات خارج المحروقات إلى الصادرات الإجمالية

الوحدة (%)

السنة / البيان	2003	2004	2005	2006	2007
الصادرات خارج المحروقات إلى الصادرات الإجمالية 2/1	1.9	2.1	1.6	2.1	1.6

تم إعداد هذا الجدول بالاعتماد على الجدول(36)

Source : direction générale des douanes

يلاحظ من خلال جدول الصادرات والواردات ارتفاع حجم الصادرات الإجمالية من 24468.0 مليون عام 2003 إلى 60590.0 مليون عام 2007 بحيث تساهم الصادرات من المحروقات بنسبة 97% عام 2003 من مجمل الصادرات الإجمالية وارتفعت تلك النسبة إلى 98% عام 2007 مما يدل على سيطرة صادرات المحروقات على الصادرات الإجمالية والذي يرجع برأينا لضعف الجهاز الإنتاجي الوطني، وعدم قدرته على ترقية وتنمية حجم الصادرات من السلع والخدمات.

كما نلاحظ من خلال الجدول رقم37 ضعف مساهمة الصادرات خارج المحروقات إلى الصادرات الإجمالية.

خاتمة الفصل:

يعتبر التحفيز أو التحريض الضريبي بمختلف أنواعه، عامل من عوامل انخفاض الحصيلة الضريبية مما تؤثر على عدم توسع الدولة من خلال تدخلاتها الاقتصادية والاجتماعية، لكن بالمقابل يساهم في ترقية وتنمية الاستثمارات بمختلف أنواعها وتوجيهها نحو القطاعات والمناطق الواجب ترقيتها وذلك من حلال السياسة التي تنتهجها الدولة، ومن ثم فإن التحفيز الضريبي وما يشكله من عبئ مالي إضافي على الخزينة العامة، يعتبر من جانب آخر من طرف الدولة التي تصبو من ورائه إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية جد هامة،قد لا تتحقق في المدى القصير، ولكن ستتحقق على المديين المتوسط والطويل ولقد اعتمدت الدولة الجزائرية سياسة التحفيز الضريبي وذلك من خلال القوانين الضريبية المحفزة على الاستثمار قصد تحقيق التنمية الاقتصادية والتي من خلالها أدت إلى انخفاض نسبة البطالة إلى 10% عام 2008 بعد ما كانت 29.5% عام 2000 كما أدت التحفيزات الضريبية إلى ارتفاع عدد المشاريع من 59 مشروع عام 2003 إلى 380 مشروع في نهاية عام 2007.

وقد تكون هذه التحفيزات الضريبية إحدى العوامل المؤثرة على حجم الإيرادات الضريبية العادية ومن ثم على حجم الإيرادات العامة للدولة بالإضافة إلى التهرب والغش الضريبيين، ولكن بالرغم من هذه المساعدات المالية غير المباشرة المقدمة من طرف الدولة، بإمكان الدولة أن ترفع من حجم الإيرادات الضريبية العادية، بوضع وسائل ردعية ورقابية للحد من تفشي ظاهرتي الغش والتهرب من الضريبة وعليه يمكن القول بأن ضعف الإدارة الضريبية في هذا المجال وعوامل أخرى أبقت مساهمة الجباية العادية ضعيفة إلى حجم الإيرادات العامة.

خاتمة البحث و نتائجه

خاتمة البحث و نتائجه

إن الضريبة من خلال تطورها و جدنا بأنـها تتغير بتغير دور الدولـة في الحيـاة الاقتصادية و الاجتماعية، فحيادية الدولة سابقا جعلت من الضريبة حيادية لكن مع تطور دور الدولة و تدخلها في الحياة الاقتصادية، و خاصة الأزمة العالمية التي مست الاقتصاد الرأسمالي عام 1929، جعل منها أداة و وسيلة فعالة لمعالجة الأزمات الاقتصادية.

كما تعرضنا للأساس القانوني للضريبة و مختلف الآراء من أجل إيجاد أساس قانوني لمفهوم الضريبة التي لم تلق تطبيقا فعليا، نظرا لبعدها الموضوعي أو تناقضها مع افتراضاتها.

و لدى تعرضنا لقواعد الضريبة كان للعالم الانكليزي "آدم سميث" أثر كبير في مكونات النظام الضريبي بوضعه للقواعد الأساسية للضريبة التي ما زالت الركيزة الأساسية عند وضع أي نظام ضريبي في العالم.

كما قمنا بعرض الأهداف الأساسية للنظام الضريبي من خلال مكوناته التي تتمثل في الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، والتي تمثلت في الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والتي تعتبر السمة الحديثة لدور الضريبة.

حاولنا الوقوف لدى تعرضنا للتنظيم الفني للضريبة على أهم الضرائب التي لها دور فعال في التنمية الاقتصادية، من خلال انتهاج الإعفاءات الضريبية، و إحداث تغييرات في المعدلات الضريبية بما يخدم الاقتصاد الوطني، مع العمل على وضع حد للتهرب والغش الضريبيين.

كما تطرقنا للنظام الضريبي و لاحظنا أن هناك اختلافا في أهمية مكونات الهيكل الضريبي لدى الدول، بحيث أن مساهمة الضرائب المباشرة في الحصيلة الضريبية بالدول المتقدمة لها أهمية بالغة، في حين مساهمتها في الحصيلة الضريبية بالدول المتخلفة تعد

ضعيفة جدا، ويرجع ذلك لضيق الحقل الضريبي، انخفاض الأرباح، دخول الأفراد، وعوامل كثيرة.

إن النظام الضريبي في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر لعام 1991، فقد كان أمرا ملزما على الدولة إذا أرادت تحريك الركود الاقتصادي الذي شمل العديد من المؤسسات الاقتصادية، بالإضافة لطول فترة جمود النظام الضريبي. كما أن التغيرات الاقتصادية و السياسية جعلت من هذه الإصلاحات لا مفر منها.

وقد شملت هذه الإصلاحات الضريبية تغييرات مست مختلف الأوعية الضريبية، وكذا مختلف المعدلات الضريبية والتي تدخل ضمن سياسة ضريبية لتحقيق النمو الاقتصادي الذي يصبو إليه النظام الضريبي بالجزائر.

كما رأينا من خلال تقييم النظام الضريبي أن الهدف من إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الحصيلة الضريبية، ما زال بعيد المنال لتعقد النظام الضريبي ولكثرة تغيراته، بالإضافة لضعف الإدارة الضريبية...

و في الأخير من أجل تحقيق هدف النظام الضريبي و هو تحقيق نمو اقتصادي من خلال رفع قوة الجهاز الإنتاجي الوطني، وضعت الدولة الجزائرية سياسة التحفيز الضريبي لتطوير الاستثمارات، بسنها قوانين استثمارية أهمها قانون ترقية الاستثمارات الذي دخل حيز التنفيذ عام 1993، الذي كان له دور فعال في تنمية و ترقية حجم الاستثمارات في الجزائر، و سمح بخلق مناصب عمل جديدة بتقديم امتيازات جبائية لكل من المستثمرين المحليين و الأجانب على السواء، كما أولت الدولة اهتماما من أجل ترقية الصادرات حتى تحل محل الصادرات النفطية، هذا الهدف ما زال بعيد المنال.

و الدولة تسعى دائما و من خلال التغيرات الضريبية التي تقوم بها في مكونات النظام الضريبي، بوضع سياسة ضريبية تجعل مكانة صادرات السلع و الخدمات خارج المحروقات الممول الأكبر للقيمة الإجمالية للصادرات.

و قد توصلنا من خلال بحثنا هذا إلى النتائج التالية :

1/- إن النظام الضريبي والضريبة كأهم عنصر من عناصره، بإمكانها أن تحدث تغييرات في النشاط الاقتصادي، وذلك من خلال توجيه الاستثمارات الخاصة المحلية أو الأجنبية لخدمة التنمية الاقتصادية. كما تعتبر من المتغيرات الاقتصادية الهامة، الواجب أخذها بعين الاعتبار عند قيام المؤسسات الاقتصادية بتحديد إستراتيجيتها. بحيث لها تأثير كبير عند اتخاذ أي قرار يخص وظائف المؤسسات المختلفة، و قد ينعكس سلبا على نشاط المؤسسة و استمرارها في الحياة الاقتصادية، كما نشير بأن تأثير الضريبة على نشاط المؤسسات و من ثم على حجم الاستثمارات، و ذلك من خلال توجيه النشاطات المرغوب فيها، يعتبر من الصعب تحقيقه. و ذلك لأن الضريبة لا تمثل العامل الوحيد الذي يؤثر على نشاط المؤسسات، و إنما هناك عوامل أخرى قد تنجم عنها تأثيرات، لا يكون للضريبة دخل فيها، كالعوامل المتعلقة بالتسيير أو تلك المتعلقة بالنواحي الاقتصادية، الاجتماعية، و كذا السياسية. كما أن عدم ثبات الضريبة واتصافها بالمرونة تماشيا مع التغيرات الاقتصادية والاجتماعية، مما يسهل التحكم فيها وتخفيف آثارها سواء الاقتصادية والاجتماعية على نشاطات المؤسسات الاقتصادية، و ذلك بإعادة النظر في معدلاتها، أوعيتها، وطرق تحصيلها.

2/- يعتبر النظام الضريبي أداة فعالة و مؤثرة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وعاملا من عوامل تشجيع المبادرات الاستثمارية.

3/- إن مكونات النظام الضريبي تعتبر انعكاسا للهيكل الاقتصادي للدولة. وعليه فإن النظام الضريبي يجب أن يكون مرنا، بمعنى إصدار قوانين ضريبية تنهى عن فرض ضرائب جديدة تبعا للتغيرات التي تحدث في الهيكل الاقتصادي، و ذلك عند خلق نشاطات اقتصادية جديدة، مما يؤدي إلى التوسع في الحقل الضريبي الذي من شأنه المساهمة في زيادة الإيرادات الضريبية التي توجه لتقديم خدمات للمجتمع من ناحية، و تنمية و ترقية القطاعات الاقتصادية من ناحية أخرى.

4/- تبقى كل الإصلاحات الضريبية و السياسات المتعلقة بها، المنتهجة من طرف الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية تواجه عراقيلا ورثتها عن النظام السابق، كالرشوة والمحسوبية، بالإضافة لضعف الوعي الضريبي لدى المكلف القانوني، وانخفاض درجة كفاءة إطارات الإدارة الضريبية في تطبيق القوانين الضريبية، مما يخل بمبدأ العدالة الضريبية.

5/- إقدام الدولة الجزائرية على إصلاح ضريبي يعتبر إجراء موضوعيا مبنيا على أسس متينة. باعتبار النظام الضريبي الجزائري لم يتعرض للإصلاح ضريبي سابقا كما تعرض له عام 1991، و تشكل الإصلاحات الضريبية الأخيرة و بالضبط عند بدايتها في 1أفريل 1992 مرحلة هامة، بحيث تتميز بدراسة عقلانية لمختلف الضرائب التي تم وضعها، فالضريبة على الدخل الإجمالي ، الضريبة على أرباح الشركات ، و كذا الرسم على القيمة المضافة ، و بالرغم من مساوئها و ذلك من خلال التغيرات التي تعرضت لها، إلا أنها أكثر تكيفا مع وضع المؤسسات الاقتصادية ، إذا ما قورنت بالنظام الضريبي السابق. و رغم التغير الملموس و الهام للنظام الضريبي، فقد عرف في رأينا عدة نواقص نحاول ذكر بعضها كالآتي:

أ – عدم استقرار النظام الضريبي، و هذا من خلال التغيرات التي تحدث في مكوناته كل سنة، سواء تعلق الأمر بتخفيض بعض معدلات الضريبة أو رفعها.

ب- هناك تهرب و غش ضريبيين يحدثان باستمرار كل سنة ، مما يؤدي إلى خسارة الخزينة لقيمة تتراوح سنويا ما بين 120 إلى 200 مليار دج ، مما يؤكد ضعف النظام الضريبي المستحدث.

6/- كثرة التعديلات المستمرة و النابعة من رغبة الدولة الحصول على مصادر مالية، جعلت النظام الضريبي يصطدم بعدالة الضريبة و كثرة عبئها على المكاف. فإخضاع أغلب الخدمات التي يتحصل عليها الفرد الذي يعاني من نقص في الدخل الحقيقي للرسم على القيمة المضافة، يجعله غير قادر على استهلاك ما يحتاجه من سلع و خدمات ، ولهذا يستوجب الأمر إعفاء بعض السلع و الخدمات من الرسم على القيمة المضافة للمحافظة على القدرة الشرائية للفرد.

7/- الاستمرار في إجراء الإعفاءات الضريبية لكل من الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة قد يؤثر على مالية الدولة. فرفع الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالأشخاص الطبيعيين كما سبق التعرض إليه خلال البحث من 25000 إلى 120.000 دج،زاد من تشجيع الاستثمارات و تحفيزها على ممارسة نشاطات اقتصادية جديدة، إلا أنه يكلف الدولة مبالغ مالية معتبرة هي بحاجة إليها، و عليه فعند القيام بأي إجراء من شأنه إعفاء أرباح بعض النشاطات من الضريبة، لابد من الأخذ بعين الاعتبار الإيرادات المالية اللازمة لتغطية نفقات الدولة دون إثقال كاهل المكاف بالضريبة بعبء ضريبي إضافي. كما تتجلى سياسة الإعفاءات من خلال قانون الاستثمار لعام 1993، و كذا الإعفاءات التي تلت بعد ذلك و مازالت مستمرة إلى يومنا هذا، و ذلك لتشجيع تكوين مؤسسات جديدة في الأنشطة المرغوب فيها، من أجل رفع قدراتها الإنتاجية باستغلال مواردها المالية. و لتحقيق ذلك لابد من توفير الظروف الاقتصادية، الاجتماعية، و السياسية التي تشجع على القيام بنشاطات عديدة و متنوعة، خاصة إذا تعلق الأمر بالاستثمارات الأجنبية التي تولي اهتماما كبيرا للظروف السابقة و خاصة الظروف

السياسية و الاقتصادية للدولة. فعدم توفر تلك الظروف سيضيع على الدولة أوعية ضريبية جديدة من شأنها أن تزيد من الموارد المالية للدولة التي ستوجه نحو خدمة التنمية الاقتصادية.

8/- لاحظنا ضعف مساهمة الضريبة على الدخل الإجمالي و كذا الضريبة على أرباح الشركات في الحصيلة الضريبية، بالرغم من التطور المستمر في حجم الاستثمارات و كذا حجم العمالة، و يرجع ذلك في اعتقادنا إلى الانخفاض الحاصل في المعدلات الضريبية بالإضافة للتخفيض الذي مس 25% إلى %من 55 المفروضة على أرباح الشركات

حاليا، كذلك تدني أرباح المؤسسات 12.5% إلى 33 %الأرباح المعاد استثمارها من

مما يؤثر على انخفاض المبالغ الضريبية، فضلا عن التهرب و الغش الضريبيين، الذين هما من سمات اقتصاديات الدول المتخلفة.

9/- ضعف الاقتطاعات الضريبية بما يقابله أيضا ضعف في الناتج المحلي الإجمالي، يجعل من الضغط الضريبي بعيدا عن مستواه الحقيقي، الناتج عن انتشار البطالة و ارتفاع نسبتها، فبالرغم من انخفاض نسبة البطالة التي عرفتها السنوات الأخيرة في الجزائر، إلا أنها لا تعبر بصدق عن صحتها، و ذلك بمقارنتها مع عدد السكان الإجمالي.

10/- زيادة حجم الاستهلاك النهائي لا يعبر بصدق عن ارتفاع القدرة الشرائية للفرد، لأن ذلك قد يرجع إل ارتفاع الحد الأدنى اللازم للمعيشة إلى 12.000 دج. كما أن الارتفاع الحاصل في استهلاك الفرد هو ظاهري، لكن في الحقيقة هو منخفض نظرا للارتفاع الحاصل في أسعار السلع المختلفة.

11/- بالرغم من السياسات التنموية المنتهجة من طرف الدولة، بالإضافة للامتيازات الجبائية المغرية الممنوحة لمختلف المستثمرين المحليين أو الأجانب، فمشكل البطالة لازال

قائما. كذلك سياسة التوظيف و الشروط المتبعة في ذلك، خاصة المتعلقة بالاستثمارات الأجنبية.

كما نشير في نهاية عرضنا للنتائج المتوصل إليها، إلى أن النظام الضريبي بإمكانه إحداث تغييرات في النشاط الاقتصادي، و ذلك من خلال توجيه الاستثمارات الخاصة، المحلية و الأجنبية لخدمة التنمية الاقتصادية، و قد لاحظنا تطورا ملموسا في حجم الاستثمارات المحلية و الأجنبية خلال السنوات الممتدة من 2002 إلى 2007.

كما لاحظنا تزايد حجم العمالة خلال نفس الفترة، و كذا تزايد عدد المشاريع و ذلك في إطار الشراكة في الجزائر. كما كانت للسياسة الضريبية المنتهجة من طرف الدولة برفع الحد الأدنى للأجر اللازم للمعيشة و المعفى من الضريبة، الأثر الكبير على مستوى معيشة الفرد، و هذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى، بحيث ارتفع دخل الفرد المعفى من الضريبة إلى 12.000 دج.

عام 2008 بعدما كانت عام 2000 تقدر 10% لاحظنا انخفاض نسبة البطالة إلى بـ 29.5%، بالإضافة لارتفاع معدل النمو الاقتصادي الوطني خلال الفترة الممتدة من 2000 إلى 2008، و هذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

من خلال ما توصلنا إليه من نتائج و بعض الملاحظات، ومن أجل المساهمة في رفع مردودية و فعالية النظام الضريبي، ارتأينا أن نقدم بعض الاقتراحات التي نرى بأنها كفيلة إلى حد ما بإحداث تطورات إيجابية بالنظام الضريبي.

1)- عدم التمادي بإجراء تغييرات في الهيكل الضريبي دون سبب موضوعي "اقتصادي- اجتماعي".

2)- النّظام الضريبي يعتبر من الأدوات المالية المستعملة في توجيه الاستثمارات، يجب أن يستغل في معالجة الأزمات الاقتصادية و الاجتماعية.

3)- الجمع بين هدف النظام الضريبي المالي و هدفه نحو تحقيق العدالة الضريبية.

4)- العمل على رفع كفاءة الإدارة الضريبية، بإجراء فترات تربصية لتحقيق أهداف النظام الضريبي.

5)- أن تعمل الإدارة الضريبية على الحد من الغش و التهرب الضريبيين و مكافحتهما، و ذلك من خلال:

أ/- عدم التسامح مع المتهربين من دفع الضريبة، و تسليط أقصى العقوبات المالية، إن تطلب الأمر عقوبات جنائية.

ب/- تطوير وسائل العمل الحديثة لغلق كل منافذ التهرب الضريبي، باستخدام أجهزة الإعلام الآلي المتطورة.

ج/- إجراءات تفتيشية مستمرة ودون سابق إعلان لنشاطات المكلفين، مراجعة حساباتهم المالية، مستنداتهم، و فواتير عملياتهم التجارية.

د/- العمل على التنسيق بين مختلف المصالح الإدارية للدولة، التي تتمثل في إدارة السجلات التجارية و صندوق الضمان الاجتماعي للعمال غير الأجراء، بالإضافة للمصالح الضريبية.

6)- تقديم مزايا ضريبية للمستثمرين، و توسيعها لكل المكلفين، و متابعة كل من لا يلتزم بتطبيق الالتزامات الضريبية، و مطالبته بتعويض تلك المساعدات المالية غير المباشرة.

7)- رفع الوعي الضريبي لدى المكلف، بعقد ندوات و ملتقيات تجمع الإدارة الضريبية بالمكلفين، لتحديد التزامات و حقوق المكلف، بمعنى تقريب المسافة بين الإدارة الضريبية و المكلف.

8)- لتطبيق السياسة الاقتصادية العامة للدولة لابد من تلاحم كل من السياسة الضريبية والسياسات الأخرى.

9)- تشجيع عمليات إنعاش الجهاز الإنتاجي، و تقديم كل المساعدات المالية و الإدارية لتمكين المستثمرين من القيام بعمليات التصدير.

10)- تقديم مساعدات مالية غير مباشرة بإعفاء الواردات من الرسوم الجمركية، وخاصة تلك المواد و التجهيزات المستخدمة في العمليات الإنتاجية.

11)- العمل بكل جدية لمحاربة الغش والتهرب الضريبيين، بما يحقق العدالة الضريبية بين المكلفين.

12)- القيام بإجراء تعديلات في النظام الضريبي كل ما تطلبت الضرورة لذلك. سواء تعلق الأمر بالاستثمارات القائمة أو المراد إنشاؤها، أو لمعالجة بعض الأزمات الاقتصادية و الاجتماعية.

13)- حتّى يتمكن النظام الضريبي من ترقية الصادرات و تنميتها، لابد من إقامة قاعدة اقتصادية قوية قادرة على الإنتاج بوتيرة سريعة، مع العمل على تطوير الطرق المستعملة في العمليات الإنتاجية، التي تكون بصدد تخفيف تكاليف الإنتاج، بالإضافة لقيام الدولة بإزالة الإجراءات البيروقراطية المعرقلة لعملية القيام بالتصدير، و كذا توفير القروض اللازمة لذلك.

14)- إلى جانب النظام الضريبي لابد من استعمال وسائل أخرى أكثر فعالية لتحقيق التنمية الاقتصادية، كتدخل الدولة بتقديم مساعدات مالية، و منح قروض بمعدلات فائدة منخفضة للمستثمرين، حتى تكون عاملا مشجعا للقيام بالاستثمارات. كما أن الوضع السياسي، الاقتصادي والاجتماعي له دور فعال في تحريك عجلة التنمية الاقتصادية عبر كافة ولايات البلاد.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 1:

النظام الجبائي الجزائري عام 1992:

الضرائب المباشرة	الضرائب غير مباشرة	الرسم على رقم الأعمال	حقوق التسجيل والطابع
1- الضريبة على الدخل الإجمالي - الأرباح الصناعية والتجارية - الأرباح غير تجارية - الإيرادات الفلاحية - إيرادات الإيجار - إيرادات رؤوس الأموال - فائض القيمة الناتج عن التنازلات - المرتبات والأجور 2- الضريبة على أرباح الشركات 3- الرسم على النشاط التجاري والصناعي 4- الرسم على النشاط الغير تجاري والصناعي 5- الدفع الجزافي 6- الرسم العقاري 7- الرسم على الممتلكات المبنية وغير المبنية 8- رسم التطهير.	- حقوق الإستهلاك الداخلي - الحقوق الثابتة taxe Ad – valorem - الرسم على المنتجات الكحولية والمنتجات الصيدلانية - الوقود - عادي - ممتاز - المعادن النفيسة	- الرسم على القمة المضافة Tva - الرسم على العمليات البنكية والتأمينات Toba	- إنتقال الملكية بالوفاة - الهبات - التبادلات - الطابع - جواز السفر - رخصة الصيد - البطاقة الوطنية - السجل التجاري

المصدر: DGI . le système fiscal. 1994

الملحق رقم 2:

أهم التعديلات الضريبية التي حدثت في مكونات النظام الضريبي خلال اصلاحه:

الضريبة	شكل التغير
1- الضرائب المباشرة - الضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بالأشخاص الطبيعيين	1994- 1999 – 2003- 2006 – 2008 التغيرات التي حدثت في السلم الضريبي
- الضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالمرتبات والأجور	1994 – 2003 – 2006 – 2008 – السلم الضريبي.
- الدفع الجزافي	6% - 4% - 2% - 1% - 0%
- الرسم على النشاط التجاري والصناعي TAP TAIC.	2.55% - 2%
الرسم على النشاط الغير التجاري tanc	6.05 %
الرسم العقاري على الأملاك المبنية TFPB	يحدد الرسم حسب المساحة ومكان توطن المبنى 3% - 5 % - 7 % - 10 %
الرسم العقاري على الإستهلاك غير المبنية TFNB	يحدد الرسم حسب المناطق المحددة قانونا وكذا المساحة 3% - 5 % - 7 % - 10 %
رسم التطهير	حسب عدد السكان
الضريبة على أرباح الشركات	55% - 40% - 40 % - 38 % - 30 % - 25 % -19 %
2- الضرائب غير المباشرة أ- الرسم على رقم الأعمال 1- الرسم على القيمة المضافة TVA	7 % - 17 %
ب- الضرائب الغير مباشرة على الإستهلاك	حسب جدول بحيث يتم فيه تحديد رسم قيمي.

المصدر: DGI . le système fiscal. 1994

الملحق رقم (03): تطور مساهمة الضرائب المباشرة وغير المباشرة في الإيرادات الضريبية

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
(1) الإيرادات العامة(10)	1.578.16	1.505.52	1.603.18	1.966.6	2226.2	3082.60	3582.30	3688.50	3502.50
(2) الإيرادات الضريبية (10)	1522.73	1.354.62	1.425.80	1870.1	2.145.2	2586.30	3377.30	3483.50	3212.50
(3) الضرائب المباشرة (10) خارج الجباية البترولية	98.22	115.30	131.09	142.20	166.70	187.7	264.7	285.6	325.6
الضرائب المباشرة كنسبة من الإيرادات العامة (1*3)	6.22	7.65	8.17	7.23	7.48	6.08	7.38	7.74	9.29
الضرائب (م) كنسبة من الإيرادات العامة (2*31)%	6.45	8.51	9.19	7.60	7.75	7.25	7.83	8.19	10.13
(4) الضرائب الغير مباشرة (10) دج	251.27	2825.92	351.7	377.7	411.8	452.6	456.1	481.7	510.7

الضرائب (غ م) كنسبة من الإيرادات العامة %	15.92	18.79	21.94	19.20	18.50	14.68	12.73	13.05	14.58
الضرائب (غ م) كنسبة من الإيرادات الضريبية %	16.50	20.88	24.67	20.19	19.16	17.49	12.73	13.82	14.58
(5) الجباية البترولية (10) دج	1.173.23	956.38	942.90	1.350.0	1.570.7	2352.70	2799.00	2796.80	2663.50
(1*5) الجباية البترولية كنسبة من الإيرادات العامة	74.34	63.52	58.81	68.64	70.55	76.32	78.13	75.82	76.04
(2*5) الجباية البترولية كنسبة من الإيرادات الضريبية	77.04	70.60	66.13	72.18	73.08	90.96	82.87	80.28	82.91

تم إعداد الجدول اعتمادا على الجداول (18- 19-20)

المصدر: banque d’Algérie

الملحق رقم 4 :

تطور المؤسسات الصغرى في الجزائر حسب فئة العمال الوحدة: %

نتيجة الإعفاءات الضريبية الممنوحة (الفترة 1996- 2003)

	1996		1999		2000		2001		2002		2003	
البيان	عدد المؤسسات	النسبة	عدد المؤسسات	النسبة	عدد المؤسسات	النسبة	عدد المؤسسات	النسبة	عدد المؤسسات	النسبة	عدد المؤسسات	النسبة
1-9عامل	141.892	80%	148.725	93.25	148.251	93.24	170.258	94.64	177.733	94.70	180.188	95
أكثر من 10 عامل	35.473	20	10.782	6.75	107484	6.76	9635	5.35	11160	5.90	9364	5
المجموع	177.365	100	159.507	100	159000	100	179.893	100	188.893	100	189552	100

Source : Ministere de la PME bulletins d’information économique n :3 premier semestre 2003

الملحق رقم 5

جدول يتضمن نوع الإمتيازات الجبائية الممنوحة للمؤسسات الصغيرة، أثناء مرحلة الإنشاء والتجسيد.

نوع الإمتيازات الجبائية	طبيعة النشاط	المعدل
الحقوق الجمركية	التجهيزات المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز المشروع	3% وقد كان 2004. 5 %
حقوق التسجيل	عقود تأسيس المؤسسة الصغيرة	
كافة الرسوم	نقل الملكية على الإكتسابات العقارية التي تتم في إطار إنشاء النشاط	
الرسم على القيمة المضافة	رقم الأعمال خاص بالتجهيزات المشتراة والمقتناة من الخارج قصد إنشاء المشروع	7 % - 17%

Source : Ministere de la PME bulletins d’information économique n :3 premier semestre 2003

الملحق رقم 6

جدول يضم الإمتيازات الجبائية الممنوحة للمؤسسات الصغيرة أثناء مرحلة الإستغلال.

نوع الإمتياز الجبائي	طبيعة النشاط	المعدل
IRG-IBS- TAP- VF	- الأرباح - الدخل الإجمالي الصافي - رقم الأعمال - الإيرادات الإجمالية لأجور العمال المدة أدناها 5 سنوات وأقصاها 10 سنوات.	- السلم الضريبي الخاص بـ IRG - معدل أرباح الشركات 30 % % 2 TAP % 0 VF
المعدل المخفض	الشركات أصحاب العمل فيما يتعلق بالمرتبات المدفوعة لأجراء المؤسسة الصغيرة بمعدل 26 % المحدد من طرف صندوق الضمان الإجتماعي.	7 %
الرسم العقاري	البنايات وإضافة البنايات إبتداءا من تاريخ الحصول عليها طيلة فترة 5سنوات وأقصاها 10 سنوات	حسب السلم الضريبي الخاص بالعقارات.

Source : Ministere de la PME bulletins d'information économique n :3 premier semestre 2003

الملحق رقم (07)

توزيع مشروعات الإستثمار الأجنبي في الجزائر خلال عام 2001 تبعا لبلدها الأصلي

الوحدة: مليون دينار.

البلد	العدد	%	العمال	المبالغ	%
ألمانيا	1	2	28	22	
الولايات المتحدة	1	2	12	56	
السعودية	2	5	659	1.970	2
بلجيكا	1	2	13	8	
سويسرا	2	5	100	82	
كندا	1	2	15	11	
الصين	3	7	252	46	
الهند	1	2		13600	11
مصر	1	2	1.000	98.040	83
إسبانيا	1	2	40	81	
فرنسا	9	21	5.6	720	1
بريطانيا	1	2	14	90	
إيطاليا	7	16	972	1696	1
	3	7	404	1702	1
قطر	1	2	150	359	
سوريا	5	12	178	182	
تونس	1	2	51	59	
تركيا	1	2	200	80	
إنجلترا	1	2	15	15	
المجموع	43	100	4.609	118.819	100

المصدر: الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار، تقرير الإستثمار جانفي 2002.

الملحق رقم (08)

تدفقات الإستثمارات الأجنبي المباشر الواردة إلى الجزائر تبعا لبلدانها الأصلية خلال الفترة الممتدة (2003- 2005) (الوحدة 8 مليون دولار)

البلد	2003	2004	2005
الأردن	13.17	7.8	12
الإمارات	2.8	0.9	5.7
البحرين	22.67	10.4	2.4
تونس	8.2	0.5	3.3
السعودية	0.81	0.6	12.9
سوريا	4.15		3
قطر	-	6.7	7.8
الكويت	-	210	10.5
لبنان	1.6	-	2.9
ليبيا	2.55	-	3.1
مصر	8.63	23.6	104.9
فلسطين	0.85	-	-
تدفقات من مجموع الدول العربية	65.11	260.5	260.6
باقي دول العالم	568.89	621.5	820.4

المصدر:

- المنظمة العربية لضمان الإستثمار، تقرير الإستثمار في الدول العربية 2005، WWW.iaigc.org
- المنظمة العربية لضمان الإستثمار، تقرير الإستثمار في الدول العربية 2004،. WWW.iaigc.org
- - المنظمة العربية لضمان الإستثمار، تقرير الإستثمار في الدول العربية 2003،. WWW.iaigc.org

الملحق رقم (09)

تطور معدلات التضخم خلال الفترة الممتدة من 1990 -2007) الوحدة %

السنوات	معدل التضخم
1998	5.13
1999	2.6
2000	0.34
2001	4.2
2002	1.42
2003	2.59
2004	3.56
2005	1.6
2006	2.2
2007	4.6

المصدرخيرة الهاشمي: أثر الإصلاحات الإقتصادية في الموازنة العامة. مذكرة ماجيستير في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر.2001، 2002

2006 -2002 - WWW.ONS.DZ

2007 . WWW. Waghrebia. COM

الملحق رقم (10)

تطور أسعار صرف الدينار مقابل الدولار لفترة (1990-2007) الوحدة ($)

السنوات	سعر الصرف
1998	58.7351
1999	66.5722
2000	75.2569
2001	77.2646
2002	79.6829
2003	77.3947
2004	72.0603
2005	73.3596
2006	72.6464
2007	68.7417

المصدر: WWW.ONS.DZ

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا: باللغة العربية

أ- الكتب:

1-أحمد عبده محمود مبادئ المالية العامة، القاهرة دار المعارف 1971.

2- بدوي محمد بديع دراسات في المالية العامة دار المعارف مصر 1966.

3- بركات عبد الكريم صادق الإقتصاد والمالي منشورات جامعة دمشق 1998.

4- حامد عبد المجيد دراز،المالية العامة، مؤسسة الشباب الجامعية 2000.

5- حسن عواضة، المالية العامة، دار الطليعة عام 1987.

6- حسن عواضة، المالية العامة، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية بيروت الطبعة الثانية 1973.

7-حسن درويش العشري، التنمية الاقتصادية، دار النهضة العربية بيروت 1979.

8- حميدة زهران، مشكلة التموين، دار النهضة العربية مصر عام 1971.

9- دراز حامد عبد المجيد، المالية العامة، الدار الجامعية الإسكندرية 2001-2003.

10- دراز حامد عبد المجيد، النظم الضريبية الدار الجامعية بيروت عام 2001-2003.

11- رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية 1975.

12- رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية بيروت 1971.

13- زينب حسن عوض ا ، مبادئ المالية العامة، دراسة مقارنة دار النهضة العربية، لبنان 1978.

14- زينب حسن عواضة، مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر عام 2003.

15- سعيد عبد العزيز عثمان، محمد عمر جمال أبودوح، حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة الدار الجامعية عام 2003.

16- صالح الرويلي، إقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 1988.

17- عادل أحمد حشيش، سياسات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية 2006.

18- عادل فليح العلي المالية العامة والتشريع المالي والضريبي دار الحامد للنشر والتوزيع عام 2003.

19- عبد اللطيف بن أشنهو مدخل إلى الاقتصاد السياسي، ديوان المطبوعات الجامعية عام .2000

20- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة، .1972

21- عيد الأمير شمس الدين، الضرائب، أسسها وتطبيقاتها العلمية، الطبعة الأولى، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت .1987

22- عطية عبد الواحد، دور السياسة المالية في تحقيق التنمية الاقتصادية، دار النهضة العربية، بيروت 1993.

23- علي محمد خليل، سليمان أحمد اللوزي المالية العامة دار زهران عام 1999.

24- عاطف صديق مبادئ المالية العامة دار النهضة العربية القاهرة عام 1977.

25- عبد المولى المالية العامة، دار الفكر العربي القاهرة عام .1977

26- عمرو محي الدين، التنمية والتخطيط الاقتصادي، دار النهضة العربية، بيروت 1972.

27- غازي حسين عناية، التضخم المالي، دار الشهاب، باتنة 1986.

28- فتح ا و لعلو ، الاقتصاد السياسي، مدخل الدراسات الاقتصادية دار الحداثة 1981.

29- مرسي حجازي النظام الضريبية جامعة الإسكندرية عام 1978.

30- محمد عباس محرزي إقتصاديات الجباية والضرائب دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع عام 2007

31- محمد خالد المهايني، خالد الخطيب الحبشي،المالية العامة والتشريع الضريبي منشورات جامعة دمشق عام 2006

32 -يونس أحمد البطريق النظم الضريبية الدار الجامعية، عام 2001.

33- يونس أحمد البطريق المالية العامة، الدار الجامعية الإسكندرية، عام 2008.

34- يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع عام 2003.

35- المديرية العامة للضرائب قانون الرسم على القيمة المضافة عام 1991.

36- وزارة المالية قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 1987.

37- المديرية العامة للضرائب قانون الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبية على ارباح الشركات عام 1991.

38- وزارة المالية قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ديوان المطبوعات الجامعية عام 1997.

ب-الأطروحات :

39- بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي، في الفترة (1992-2004) أطروحة دكتوراه دولة،كلية الاقتصاد ،جامعة الجزائر 2006.

40 -حميدات محمود دور السياسة الميزانية، في تمويل التنمية، تطبيق عملية على الجزائر أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر معهد العلوم الإقتصادية عام 1995.

41- قدي عبد المجيد فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية أطروحة دكتوراة غير منشورة، جامعة الجزائر معهد العلوم الإقتصادية عام 1995

42- مرازقة صالح، تطور السياسة الجبائية في الجزائر، دراسة تحليلية ومستقبلية، أطروحة دكتوراه دولة كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير جامعة منتوري قسنطينة 2003.

ج- التقارير:

43- تقرير التنمية البشرية دار المجالات الوحدة العربية بيروت عام .1991
44- التقرير الاقتصادي العربي الموحد أبو ظبي الإمارات العربية عام .1989
45- تقرير التنمية البشرية مركز دار المجالات الوحدة العربية بيروت عام .1994
46-التقرير السنوي لبنك الجزائر لعام .2007
47- تقرير التنمية البشرية لصندوق النقد الدولي 2000 .
48- الجزائر بالأرقام (الديوان الوطني للإحصاء : نشرة 2001)
49-الإصلاحات الجبائية (حصيلة و آفاق) ، المديرية العامة للضرائب 1999.

د- القوانين والتشريعات:

50- قانون رقم 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 المتضمن لقانون المالية لعام 2000.
51-قانون 2000-06 المؤرخ في 23 ديسمبر 2000 المتضمن قانون المالية لعام 2001 العدد (80)
52- قانون رقم 01-21 المؤرخ 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون لعام 2002 العدد (79)
53- قانون رقم 02-11 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002 المتضمن قانون المالية لعام 2003 العدد 86
54- قانون رقم 03-22 المؤرخ في 28 ديسمبر 2003 المتضمن لقانون المالية لعام 2004
55-قانون رقم 04-21 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004 المتضمن لقانون المالية لعام 2005

56-قانون رقم 05-16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2005 المتضمن لقانون المالية لعام 2006

57-قانون رقم 06-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 المتضمن لقانون المالية لعام 2007

58-قانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن لقانون المالية لعام 2008 العدد 82

59-قانون رقم 08-21 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 المتضمن لقانون المالية لعام 2009 العدد 74

60-قانون المالية لعام 2000 المادة 17 من قانون الضرائب المباشرة

61-المرسوم التشريعي رقم 93-12 المنشور بتاريخ 1993/10/10 المتعلق بترقية الاستثمار الجريدة الرسمية رقم .64

62-المرسوم التنفيدي رقم 02/91 المؤرخ في 62/12/31 المتعلق بإلغاء التشريعات السابقة أثناء فترة الاستعمار.

63-الأمر رقم 01 – 03 المؤرخ في 20 أوت 2001 و المتعلق بتطوير الاستثمار .

<u>هـ - المقالات والمنشورات:</u>

64-أحمد عبد العزيز الشرقاوي، السياسة الضريبية والعدالة في مصر معهد التخطيط القومي القاهرة 1981.

65-مختار فيصل ملخص عن العلاقة بين البطالة والنمو الاقتصادي والآثار على السياسة الاقتصادية الموقع الإلكتروني www.kantakji.com

66-عبد المجيد قدي، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، ملتقى وطن، البليدة 20-21 ماي 2002

67-منشورات المديرية العامة للضرائب للفترة الممتدة من 2000-2007

68-منشورات الوكالة الوطنية لترقية الاستثمارات ANDI عام 2008.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1-Les ouvrages :

69-Ahmed Sadoudi : la reforme fiscale,alger anep 1995.
70-Alexandre (J) : droit fiscal algérien O.P.U Alger 1990
71-Abdelkader Bouderbal : La fiscalité a la portée de tous la maison des livres Alger, 1987.
72-Bernard Bobe et Piere Llau : fiscalité et choix économique imprimerie aubin,France 1978.
73-Duverger Maurice : élément de la fiscalité. Paris PUF, 1979
74-Francoie Deruele : finances publiques dalloz, paris 11eme , 1995.
75-Khelaf Nela Miri : taxe sur la valeur ajoutée. Alger ANEP, 1991.
76-Lucien, Mehl : Techniques, et sciences fiscales. Tome (I), paris 1959
77-Mustapha Bensahli : Application de la taxe unique globale a la production O.P.U. Alger, 1983.
78-Phéniphanh Ngaosyvathin : le role de l'impot dans les pays en voie de developpement librairie generale,paris,France 1978.
79-Zemrani Bensalah : La fiscalité face au développement économique et social du Maroc. Rabat. 1981.

2-Thèses :

80-Ainoche Mouhamed Cherif , la fiscalité instrument de developpement économique contribution à une approche économique de la reforme fiscale dans les pays en voie de developpement.reference au cas algerienne , these doctorat d'etat,institut des sciences économiques université d'alger 1992.

3-Bulletins et séries statistiques :

81-Ministère des finances. D.G.I. direction de la législation fiscale 2003 le système fiscal algérien.
82- ministere de la petite et moyenne entreprise et de l'artisanat, bulletin d'information statistique n :13.
83-Ministère des finances. D.G.I. guide de T.V.A. , 1993.
84-Ministère des finances. D.G.I. fiscalité des valeurs mobilières. 2003.
85-Ministère des finances. D.G.I. barème de l'impôt sur le revenu global, (1992-1994-1999-2003-2008) des gens physiques.
86-Ministère des finances. D.G.I. guide fiscal des investisseurs.
87-Direction de la législation fiscale 1997.
88-Ministère des finances. D.G.I. direction de la législation fiscale.
89-Recueil des circulaires fiscales de l'année 1999.
90-Ministère des finances. D.G.I. direction de la législation fiscale.
91-Recueil des circulaires fiscales de l'année 2000.
92-Ministère des finances. D.G.I. direction de la législation fiscale. Recueil des circulaires fiscales de la loi de finances pour 2001, et de la **93**-Loi de finances complémentaire pour 2001.
94-Ministère des finances. D.G.I. système fiscales Algérien 1994.
95-Ministère des finances. D.G.I. Baréme de l'impot sur le rêvenu global salariés 1994.
96-Ministère des finances. D.G.I. impot sur le rêvenu global,1996.
97-Ministère des finances. D.G.I. impot sur le rêvenu global système des amortissements 1994.
98-Ministère des finances. D.G.I. calcul de votre. I.R.G. 1996.
99-Ministère des finances. D.G.I. Taxe sur la valeur ajoutée 1996.
100-Ministère des finances. D.G.I. Taxe sur la valeur ajoutée opérations exonèrées 1990.

101-Ministère des finances. D.G.I. impot sur le patrimoine,1996.
102-La lettre de la D.G.I , janvier 2002. N° 03
103-La lettre de la D.G.I , vos impots pour 2003

4- Codes et rapport :

104-Ministère des finances. Collection fiscalité codes des impots directs et taxe assimilées, 1987.
105-Rapport fiscal du C.N.R.F. janvier. 1989.

5- المواقع الإلكترونية:

106-http://www.kantakji.com
107-http://www.mtess.gov.dz
108-http://www.POGAR/ ARABIC/Countries
109-www. IMF.Org / EXTERAL
110-www. ELAPH. COM.
111-http://www. Moheet. COM
112-http://www. montada. echourouk. Online. COM
113-http://www. Mof. Gov. Eg / arabic.
114-www. MIPI.DZ
115-www. BANK. Of. Algeria. DZ
116-www. Xinnvanet. Com. 2008
117-http://www. Jardp. Dz /HAR/ INDEX.HEN
118-http://www. impôts.DZ.ORG
119-http://www. SRIBD. COM/ DOC/8479194….
120-ARABLAWINFO (www.arablawinfo.com)
121-www.pmeart-dz.org
122- http://mafhoum.com/syr/articles01/bitar/bitar.htm

فهرس الأشكال

قائمة الأشكال

160	**تطور الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي للفرد بالدولار**	10
174	**تطور قوة العمل خلال الفترة الممتدة (1998 – 2006)**	11
176	**انخفاض نسبة البطالة خلال الفترة الممتدة (2000 – 2008)**	12
180	**المدخرات المحلية الإجمالية (بالدولار الأمريكي الجاري)**	13
182	**الإنفاق الاستهلاكي النهائي بالسعر الثابت للدولار الأمريكي عام 2000**	14

فهرس الجداول

- قائمة الجداول -

الرموز

والمصطلحات

<u>Liste des abriviations</u>:

IRG: impôt sur le revenu global

IBS : impôt sur les bénéfices des sociétés

TAIC : taxe sur l'activité industrielle et commerciale

VF : versement forfaitaire

TF : taxe foncières

IL : impôt sur le patrimoine

TA : taxe d'assainissement

DS : droit spécifique

TVA : taxe sur la valeur ajoutée

TIC : taxe intérieur de consommation

TOBA : taxe sur les opérations de banques et d'assurances.

TAP : taxe sur l'activité professionnelle

DGI : direction générale des impôts.

TANC : taxe sur l'activité des professions non commerciales.

ملخـــــص

يعتبر النظام الضريبي من أهم المصادر المالية الأساسية لتمويل خزينة الدولة، وذلك لما تتطلبه عملية التنمية الاقتصادية من أموال ضخمة، لأن المشكلة الرئيسية للبلدان المتخلفة أو الآخذة في النمو تتمثل في تكوين الجهاز الإنتاجي اللازم لتشغيل الموارد المتاحة، وهو أساس عملية التنمية، وعلى ذلك يكون من الضروري أن يعمل النظام الضريبي، على دعم سياسة التنمية، و هو ما يتطلب تشجيع الاستثمارات بمختلف أنواعها، بإعفائها من الضرائب، وكذا حماية الصناعات الوطنية برفع الرسوم الجمركية على الصناعات الأجنبية. كما أن النظام الضريبي يمثل أهم أداة ووسيلة تدخلية، لتوجيه الاستثمارات الوطنية والأجنبية نحو تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، بالإضافة لتدخله الفعال من خلال مختلف الضرائب في معالجة ظاهرتي الكساد والتضخم ، ومعالجة بعض الأزمات الاجتماعية كالسكن وتوزيع الدخول بين أفراد المجتمع، وذلك من خلال رفع الحد الأدنى للأجر المعفى من الضريبة.

وخلال دراستنا لهذا الموضوع، لاحظنا مدى اهتمام الدولة الجزائرية بعملية التنمية الاقتصادية، ورغبتها في تطوير وتنمية الاقتصاد الوطني، فقد قامت بإصلاح ضريبي عام 1991، وذلك بإدخال تعديلات جذرية على مكونات النظام الضريبي، سواء من حيث المعدل الضريبي، أو الإعفاءات الضريبية، لتشمل كافة القطاعات الاقتصادية المحلية أو الأجنبية، أو كذلك لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية لبلوغ نمو اقتصادي يمكن الدولة من إحلال الصادرات محل الواردات. كما لاحظنا تطورا ملموسا في حجم الاستثمار عبر كافة القطاعات الاقتصادية، وشملت حتى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وذلك من خلال الوكالة الوطنية لترقية الاستثمارات، بالإضافة لما أحدثته السياسة الضريبية

المنتهجة بتقديم تحفيزات ضريبية، أدت إلى ارتفاع حجم الجباية العادية إلى جانب الجباية البترولية.

كذلك من خلال دراستنا للموضوع، لاحظنا الأثر الكبير الذي أحدثه النظام الضريبي في المتغيرات الاقتصادية، بحيث انخفضت نسبة البطالة بشكل ملموس، وارتفع معدل النمو الاقتصادي، مع ارتفاع الحد الأدنى للأجر اللازم للمعيشة والمعفى من الضريبة. فبالرغم من المجهودات المبذولة من طرف الدولة الجزائرية، ومن خلال المؤسسات الإدارية المختلفة، برفع حجم الإيرادات الضريبية من الجباية العادية، إلا أنها لم تبلغ الهدف المنشود وهو إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، بحيث توصلنا لعدم قدرة النظام الضريبي على الحد من التهرب والغش الضريبيين من ناحية، وعدم قدرته على تحقيق التنمية الاقتصادية بمفرده من ناحية أخرى. وعليه وجب على الدولة استخدام سياسات إضافية تستخدم لتدعيم السياسة الضريبية وذلك لبلوغ أهداف التنمية الاقتصادية.

كلمات مفتاحية:

النظام الضريبي، المعدل الضريبي، التحفيز الجبائي، السياسة الجبائية، معدل النمو الاقتصادي ، التنمية الاقتصادية و الاجتماعية.

Résumé :

Le système fiscal constitue l'une des sources essentielles pour le financement du budget de l'état ; ce qui est de nature à permettre la réalisation de l'appareil productif dont a besoin le développement économique. Il est donc nécessaire que le système soutienne la politique de développement ; ce qui nécessite des investissements exonérés d'impôts mais aussi la protection des industries nationales et ce en augmentant les taxes douanières appliquées aux produits étrangers.

De plus, le système fiscal est considéré comme étant le principal instrument d'intervention dans l'orientation des investissements nationaux et étrangers en vue de la réalisation des objectifs économiques et sociaux. En plus de son intervention efficace par le biais des différents impôts pour traiter les phénomènes de récession et d'inflation d'une part, et les problèmes sociaux tels que le logement, la répartition des revenus et ce, à travers l'augmentation du SMIG d'autre part.

Dans notre étude, nous avons relevé l'intérêt que porte l'état algérien au développement économique et social. Ce dernier a en effet, procédé à une réforme fiscale en 1991 et ce, en introduisant des modifications sur les différents éléments qui constituent le système fiscal, comme le taux d'impôts et les incitations fiscales, ce qui a permis une augmentation du volume des investissements qui ont touché également les PME d'une part et le volume de la fiscalité ordinaire d'autre part.

Nous avons également constaté que le système fiscal a eu un impact très important sur les variables économiques : baisse du taux de chômage, augmentation du taux de croissance, augmentation su SMIG…

Cependant, et malgré les efforts consentis par l'état algérien pour augmenter le volume des recettes tirées de la fiscalité ordinaire, ces dernières n'ont pas atteint l'objectif de substituer la fiscalité pétrolière par la fiscalité ordinaire.

Au terme de notre étude, nous pouvons conclure que le système fiscal n'arrive pas à mettre fin à l'évasion et à la fraude fiscale, et qu'il ne peut pas réaliser le développement économique et social à lui seul.

C'est pourquoi, l'état doit faire appel à de nouvelles politiques fiscales pour aider à atteindre les objectifs du développement.

Mots clés :

le système fiscal – le taux d'impôt – l'incitation fiscale – politique fiscale – taux de croissance économique – développement économique et social.

Summary :

Because the economic development process requires huge funds, the tax system is considered to be the most important financial sources to finance the state treasury in developing countries, where the main problem resides in the absence of the productive apparatus necessary to the effective use of the available resources . The tax system is used to support their development policies by promoting all kinds of local investments through exempting them from taxation and protecting them from foreign industries.

The tax system is the most important intervention tool to guide both national and foreign investments towards achieving economic and social objectives. It also represents an appropriate way to overcome economic and social crises, such as depression and inflation, housing crisis, and the distribution of income among the population by raising the minimum wage exempt from tax.

Throughout our study, it is found that the Algerian state allows an important interest to the process of economic development and the promotion of the national economy.

In fact, the Algerian government amended in 1991 an important taw reform that brought radical changes to the components of the national taw system. Tax exemptions were extended to include all the economic sectors, and both the nationals and foreigners operating locally, for achieving economic development goals through the substitution of exports by imports.

It is also, found that considerable development in the volume of investments have been occurred in the Algerian economy since this tax reform. Small and medium enterprises operating in different economic sectors have grown in number because of the support of the national agency for the promotion of investment and the tax policy based on the granting of incentives to investors. The results were

considerable amounts of collected funds from both oil and non oil sectors.

The study shows that there exists a significant impact caused by the tax system on the economic variables, where the unemployment rate dropped significantly and the rate of economic growth rose altogether with the rise of the minimum wage exempt from tax.

However, despite all the efforts implemented by the Algerian state in order to increase the amounts of the income tax from non oil sector, it could not achieve the desired goal. The study found the inability of the tax system to reduce fraud, tax evasion on one hand , and the inability to achieve economic development by using the tax system alone, on the other hand.

The Algerian state must strengthen the existing tax policy by more effective policies and actions in order to achieve its economic development goals.

Key words:

The tax system – the tax rate – the fiscal incentives – the tax policy – the economic growth rate – socio-economic development.